



Horst Peter Haller

Steuerrechtlicher Pflichtenkreis
der Gesellschaft des bürgerlichen
Rechts aus materiell- und
verfahrensrechtlicher Sicht

Diss. Bochum
1980





Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546619_0014

**Steuerrechtlicher Pflichtenkreis
der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
aus materiell- und verfahrensrechtlicher Sicht**

Inauguraldissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte
durch die Juristische Fakultät
der Ruhr-Universität Bochum

vorgelegt von
Horst Peter H a i l e r
Mülheim an der Ruhr

Erstberichterstatter:

Professor Dr. Kruse

Zweitberichterstatter:

Professor Dr. Loschelder

Dekan:

Professor Dr. Schwark

Tag der mündlichen Prüfung: 12. Juli 1988

G l i e d e r u n g

Seite

1. Abschnitt: Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) als Zuordnungssubjekt steuerrechtlicher Rechte und Pflichten	1
A) Einleitung und Grundlegung: Keine rechtsformabhängige Besteuerung der GbR	1
B) Dogmatische Rechtfertigung der Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten an die GbR	4
I. Problemstellung: Die GbR als Beteiligte des Steuerrechtsverhältnisses	4
II. Der gesellschaftsrechtliche Hintergrund	6
III. Die Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit der GbR	9
1. Begriffsbestimmung	9
2. Kritische Würdigung der Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit	14
a) Verprobung mit dem Gesetz	14
aa) Maßstab der Verprobung	14
bb) Wortlaut des Gesetzes	15
cc) Gesetzliche Systematik	16
b) Ergebnis: Verselbständigung der GbR im Steuerrecht ist nicht Rechtsfähigkeit im juristischen Sinn	17
IV. Neuer Ansatz: Die funktionale Verselbständigung der GbR im Steuerrecht als rechtstechnische Abkürzung	20
1. Die historische Dimension des Besteuerungszugriffs auf zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde	20

a) Rechtslage vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung	20
b) Rechtslage nach Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung	23
2. Grundlegung der Theorie von der funktionalen Verselbständigung der GbR im Steuerrecht	25
 2. Abschnitt: Die funktionale Verselbständigung der GbR nach den Einzelsteuergesetzen und ihre verfahrensrechtliche Konkretisierung	32
 1. Unterabschnitt: Die GbR als Steuerrechtssubjekt der Einzelsteuergesetze	32
A) Einkommensteuer	32
I. Gewinnermittlung bei der GbR nach Zivilrecht	32
II. Gewinnermittlung bei den GbR-Gesellschaftern nach Steuerrecht	34
1. Die These Enno Beckers	34
2. Das neue Konzept des Bundesfinanzhofs: Die GbR als "Subjekt der Gewinnerzielung"	35
3. Kritik und Lösungsansatz auf Grundlage der gesetzlichen Systematik	36
a) Kein positivrechtlicher Befund aus §§ 1 und 2 EStG	36
b) Lösungsansatz auf Grundlage der gesetzlichen Systematik	39
III. Keine Besonderheiten bei den Überschusseinkünften?	41
1. Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung	41
2. Begründung aus der gesetzlichen Systematik	43
3. Die vermögensverwaltende GbR	45
a) Problemaufriß	45
b) Meinungsstand	46
c) Lösungsvorschlag: Doppelte Ergebnisrechnung	49

IV. Bestätigung des materiell-rechtlichen Befundes durch die Abgabenordnung	54
1. Steuerrechtliche Buchführungspflicht der Gesellschaft oder der Gesellschafter?	54
2. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschafter	60
B) Umsatzsteuer	64
I. Unternehmerfähigkeit - Synonym für funktionale Verselbständigung der GbR	64
II. Die Unternehmerfähigkeit der GbR als funktionsbestimmte Verselbständigung	67
III. Beginn und Ende der Verselbständigung	72
1. Beginn der Verselbständigung	72
a) Materiell-rechtliche Bedeutung	72
b) Keine Unternehmereigenschaft der GbR durch Gewährung von Gesellschaftsrechten	74
c) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Unternehmereigenschaft der GbR: Die Unternehmensgründung	78
2. Ende der Verselbständigung	80
a) Unanwendbarkeit des Rechtsgedankens aus § 730 II 1 BGB	80
b) Zugriff auf die Gesamtheit der Gesellschafter nach zivilrechtlicher Vollbeendigung der GbR kraft funktionaler Verselbständigung	84
C) Gewerbesteuer	86
I. Der Unternehmer als Steuerrechtssubjekt der Gewerbesteuer	86
II. Die GbR als Unternehmer im Sinne des § 5 GewStG - eine funktionsbestimmte Verselbständigung	88
D) Grundsteuer	97
E) Grunderwerbsteuer	100

I. Der Grundwechsel als Besteuerungs- gegenstand	100
II. Die GbR als besonderer Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes	101
F) Verbrauchsteuern	105
2. Unterabschnitt: Die Konkretisierung einer funktionalen Verselbständi- gung durch die Abgabenordnung	108
A) § 34 AO - Steuerrechtliches Organisations- statut oder Bestätigung einer funktionalen Verselbständigung der GbR?	108
I. Problemaufriß	108
II. Der positivrechtliche Befund	110
1. Der durch § 34 I und II AO verpflich- tete Personenkreis	110
2. Unbewältigte Trennung von materiellem Recht und Verfahrensrecht in der Abgabenordnung	114
a) Zur systematischen Stellung des § 34 AO	114
b) Konsequenz: Regelungslücke im ver- fahrensrechtlichen Teil der Abgabenordnung	117
aa) Keine gesetzliche Regelung der Beteiligtenfähigkeit	117
bb) Mangelhafte gesetzliche Rege- lung der Handlungsfähigkeit	121
III. Ergebnis und Stellungnahme	123
1. § 34 II 1 AO - Bestätigung einer funktionalen Verselbständigung der GbR	123
2. Die verfahrensrechtliche Bedeutung des § 34 I und II AO	126
a) Analoge Anwendung der Vorschrift auf die Beurteilung der Beteiligten- fähigkeit	126
b) Bestätigung der Analogie durch die Legaldefinition des Beteiligten in § 78 Nr. 2 AO	132

B) Die Zuordnung der Steuerschuld an die GbR	134
I. Inhalt der Verpflichtung	134
1. Das Steuerschuldverhältnis als öffentlich-rechtliches Verhältnis	134
2. Die Verpflichtung der Gesellschafter, die Steuer aus dem Gesamthandsvermögen zu zahlen	136
a) Die Gesamtschuldnerschaft der Gesellschafter - eine petitio principii	136
b) Der Rechtsgedanke des § 34 I 2 AO und des § 267 AO	139
aa) Die Steuerschuld - persönliche Verpflichtung oder ius in re aliena?	139
bb) Inhalt und Umfang der persönlichen Verpflichtung des einzelnen Gesellschafters	142
(1) Die Steuerschuldnerschaft der GbR - eine nicht an der Rechtsfähigkeit orientierte Kategorie	142
(2) Bestätigung durch das Vollstreckungsrechtsverhältnis	148
II. Steuerrechtliches Haftungsvakuum bei der GbR?	151
1. Problemaufriß	151
2. § 69 AO als Schadensersatzhaftung	153
3. Die Haftung der Gesellschafter nach Zivilrecht (§ 191 I und IV AO)	154
a) Der Streitstand	154
b) Lösungsansatz	157
aa) Das Privatvermögen der Gesellschafter - Haftung für fremde Schuld oder zusätzliches Haftungsobjekt?	157
bb) Keine Haftungsbegrenzung durch den Zusammenschluß zur Gesamthand	159
3. Abschnitt: Zusammenfassung der Ergebnisse	164

Abkürzungsverzeichnis



a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für civilistische Praxis
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
B	Der Betrieb
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH BStBl.	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, abgedruckt Bundessteuerblatt Teil II, III, Jahrgang und Seite
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BierStG	Biersteuergesetz
BranntwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Durcksachen des Deutschen Bundestages
BundesbahnG	Bundesbahngesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStJG 2	Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln 1979
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVR	Deutsche Verkehrsteuer- Rundschau
EFG	Entscheidungen der Finanz- gerichte
ESTDV	Einkommensteuer-Durch- führungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende (Seite)
ff.	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft des bürger- lichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStVO	Gewerbsteuerverordnung
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gesetzessammlung
HGB	Handelsgesetzbuch
insbes.	insbesondere
i.V.	in Verbindung
JbFfSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

JZ	Juristenzeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LeuchtmStG	Leuchtmittelsteuergesetz
lit.	litera
MinöStG	Mineralölsteuergesetz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochen- schrift
Nr.	Nummer
oHG	offene Handelsgesellschaft
OIG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PostVerwG	Gesetz über die Verwaltung der Deutschen Bundespost
pr.	preußisch
ProVGSt	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Steuersachen
R.	Rechtsspruch
RAO	Reichsabgabenordnung
REStG	Reichseinkommensteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Ämtliche Sammlung von Ent- scheidungen des Reichsge- richts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt

s.	siehe
S.	Satz/Seite/Spalte
sächs.	sächsisch
SalzStG	Salzsteuergesetz
SchaumwStG	Schaumweinsteuergesetz
scil.	scilicet
sog.	sogenannt (e)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StRK-Anm.	Anmerkungen zur Steuerrecht- sprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
TabStG	Tabaksteuergesetz
Tz.	Textzahl
u.	und
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (vor 1984: UStR)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau (ab 1984: UR)
usw.	und so weiter
v.	von/vom
vgl.	vergleiche
VJSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vorb.	Vorbemerkungen
VStG	Vermögenssteuergesetz
VvdstRL	Veröffentlichungen der Ver- einigung der deutschen Staatsrechtslehrer
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel

ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZuckStG	Zuckersteuergesetz

1. Abschnitt

Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
(GbR) als Zuordnungssubjekt steuerrechtlicher Rechte und Pflichten

A) Einleitung und Grundlegung: Keine rechtsformabhängige Besteuerung der GbR

Die Vielfalt der Erscheinungsformen der GbR im täglichen Rechtsleben ist unübersehbar. Die Palette reicht von Gesellschaften im Grenzbereich zu den Gefälligkeitsverhältnissen bis zu Arbeitsgemeinschaften und Kartellen im Unternehmensbereich ¹⁾. Trotz unterschiedlicher Interessenlage und wirtschaftlicher Bedeutung hält das Bürgerliche Gesetzbuch für diese Zusammenschlüsse nur die undifferenzierte, allerdings in weiten Bereichen dispositive Regelung der §§ 705 bis 740 BGB bereit. Die daraus resultierenden Probleme bei der Rechtsanwendung ²⁾ berühren nicht das Steuerrecht. Das Steuerrecht bewertet wirtschaftliche Vorgänge und Veranstaltungen, nicht vom Zivilrecht vorgegebene Rechtsformen ³⁾. Das Schlagwort "Ordnungsstruktur des Zivilrechts" ⁴⁾ ist

- 1) Vgl. nur die Übersichten bei Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, vor § 705 Tz. 18 ff. u. K. Schmidt, Gutachten, S. 450 ff.
- 2) Vgl. dazu insbes. R. Schmidt, Gutachten, S. 423 ff.; Ulmer, ZGR 1984, S. 313; Hüffer, AcP 184 (1984), S. 584 (588 ff.).
- 3) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 9 II und in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 14.
- 4) So noch BVerfG BVerfGE 13, S. 331 (240).

überholt ¹⁾. Eine rechtsformabhängige Besteuerung der GbR gibt es nicht.

Das Steuerrecht setzt vielmehr bei den Tatbeständen der Einzelsteuergesetze an. Die tatbestandliche Umschreibung der danach in Betracht kommenden Steuerrechtssubjekte verdeutlicht die Dimension des Steuerrechts. Das Gesetz zieht zivilrechtlich rechtsfähige Rechtssubjekte zur Besteuerung heran, etwa natürliche Personen zur Einkommensteuer ²⁾ oder Körperschaften zur Körperschaftsteuer ³⁾. Das Gesetz nennt als Steuerrechtssubjekte aber auch zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde ⁴⁾ oder umschreibt die Steuerrechtssubjekte mit dem Zivilrecht völlig unbekannten Rechtsbegriffen ⁵⁾, etwa mit dem Unternehmerbegriff bei der Umsatzsteuer ⁶⁾. Der Kreis der Steuerrechtssubjekte ist dann weit gezogen und umfaßt unabhängig von zivilrechtlichen Organisationsformen Wirtschaftsgebilde aller Art ⁷⁾.

-
- 1) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 9 II m.w.N.
 - 2) § 1 EStG; s. unten S. 32 ff.
 - 3) § 1 Nr. 1 bis 4 KStG.
 - 4) Z.B. § 1 I Nr. 5 KStG: nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.
 - 5) Sog. steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe; vgl. Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 9 II m.w.N.
 - 6) § 2 UStG; s. unten S. 64 ff.
 - 7) Vgl. die Übersicht bei Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 12 ff.

Die durch Einzelsteuergesetz begründete Steuerpflicht eines ausschließlich durch wirtschaftliche Merkmale normativ definierten Gebildes ist symptomatisch für die Besteuerung der GbR ¹⁾. Sie wird überlagert von den in der Abgabenordnung geregelten Pflichten, wie z.B. Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht ²⁾, Erklärungs- ³⁾, Auskunfts- und Vorlagepflichten ⁴⁾. Wird aber die Frage nach einer materiellen Steuerpflicht der GbR je nach Einzelsteuergesetz unterschiedlich beantwortet, bleibt insbesondere unklar, ob sich daraus ein Präjudiz für die verfahrensrechtliche Seite ergibt. Mit anderen Worten: Es stellt sich die Frage, wie die Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten durch die GbR als solche ⁵⁾ sicherzustellen ist.

Für den Gang der folgenden Untersuchung bieten sich zwei Wege an. Da sich der steuerrechtliche Pflichtenkreis der GbR vorrangig über die gesetzlichen Steuertatbestände erschließt ⁶⁾, kommt als erster Weg eine Bestandsaufnahme aller Rechte und Pflichten in Betracht, die der GbR durch Einzelsteuergesetz zugeordnet sind. Abschließend könnte die verfahrensrechtliche Aktualisierung dieses Pflichtenkreises durch die Abgabenordnung untersucht werden. Doch die Aussagekraft einer derartigen Katalogisierung ist gering. Zudem bringt sie die Systematik der Steuergesetze nur unzureichend zum Ausdruck ⁷⁾. Es soll da-

1) S. unten S. 32 ff.

2) §§ 140 ff. AO.

3) §§ 149 ff. AO.

4) §§ 93 ff. AO.

5) Vgl. den Wortlaut des § 267 AO.

6) S. oben S. 1 f.

7) Vgl. unten S. 16 f.

her dem zweiten Weg gefolgt werden. Das ist die grundlegende dogmatische Rechtfertigung einer Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten an die GbR als nicht rechtsfähiger Personenvereinigung, also eine Untersuchung der Rechtsfähigkeit im Steuerrecht ¹⁾. Das gefundene Ergebnis ist sodann mit den Tatbeständen der Einzelsteuergesetze ²⁾ sowie mit der Abgabenordnung ³⁾ zu verproben.

B) Dogmatische Rechtfertigung der Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten an die GbR

I. Problemstellung: Die GbR als Beteiligte des Steuerrechtsverhältnisses

Das Steuerrecht ist im Kern Verwaltungsrecht, rechtliches Band zwischen dem Steuerberechtigten und dem Steuerpflichtigen (§ 33 AO) ist die steuerrechtliche Form des allgemeinen Verwaltungsrechtsverhältnisses ⁴⁾. Tipke ⁵⁾ und Kruse ⁶⁾ bezeichnen dieses Rechtsverhältnis zutreffend als Steuerrechtsverhältnis ⁷⁾. Gegenstand sind alle Rechte und Pflichten des Steuerberechtigten und

1) S. Gliederungspunkt B)

2) S. unten S. 32 ff.

3) S. unten S. 108 ff.

4) Rechtsentwicklung und Einzelheiten bei Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 1 II und § 11 I, II.

5) Steuerrecht, 11. Aufl., § 9.

6) In Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1.

7) Zwar bietet sich in Anlehnung an § 33 AO auch die Bezeichnung als Steuerpflichtverhältnis an. § 33 II AO nimmt jedoch Fallgruppen aus, die dem umfassenderen Steuerrechtsverhältnis zuzuordnen sind; vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1.

des Steuerpflichtigen, die unmittelbar durch Steuergesetz ¹⁾ oder auf Grund eines Steuergesetzes durch Verwaltungsakt begründet sind. Die besondere Form des Steuerrechtsverhältnisses ist das Steuerschuldverhältnis ²⁾. Es umfaßt ausschließlich vermögensrechtliche Ansprüche der Beteiligten. Das sind der Steueranspruch, der Haftungsanspruch, der Erstattungsanspruch, der Vergütungsanspruch, der Rückforderungsanspruch und der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung im Sinne des § 3 III AO ³⁾.

Hauptfall der Entstehung von Rechten und Pflichten im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses ist der kraft Gesetzes ⁴⁾. So entsteht die steuerrechtlich wichtigste Pflicht, nämlich die Steuerleistungspflicht, ausschließlich durch Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft ⁵⁾. Für die GbR stellt sich die Frage, wie eine Personenvereinigung als solche den Tatbestand des Einzelsteuergesetzes erfüllen und Zuordnungssubjekt der daraus resultierenden Steuerschuld sein kann. Damit ist die Beteiligungsfähigkeit

-
- 1) Zum Begriff des Steuergesetzes s. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 1.
 - 2) Merk, Steuerschuldrecht, S. 68 ff.; Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1; ausführlich unten S. 134 ff.
 - 3) Vgl. § 37 AO.
 - 4) Nur ausnahmsweise entstehen steuerrechtliche Rechte und Pflichten durch Verwaltungsakt, z.B. bei der Aufforderung zur Auskunftserteilung nach § 93 AO oder der Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 149 I 2 AO.
 - 5) Vgl. §§ 38 und 43 AO.

der GbR am Steuerschuldverhältnis angesprochen. Der angeschnittene Problembereich ist allerdings nicht auf die Steuerschuld beschränkt. Er umfaßt alle steuerrechtlichen Rechte und Pflichten, die Gegenstand des Steuerrechtsverhältnisses sein können. Regelmäßig weisen die Einzelsteuergesetze einem bloß potentiellen Steuerschuldner weitere materielle Rechte und Pflichten zu, etwa das Umsatzsteuergesetz die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ¹⁾ und die umsatzsteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten ²⁾. Letztlich ist also nach der Beteiligungsfähigkeit der GbR am Steuerrechtsverhältnis zu fragen. Bei der verfahrensrechtlichen Aktualisierung der durch Einzelsteuergesetz begründeten materiellen Rechte und Pflichten ist weiter zu klären, mit welcher rechtsdogmatischen Begründung die GbR Beteiligte des steuerrechtlichen Verwaltungsverfahrens sein kann ³⁾.

II. Der gesellschaftsrechtliche Hintergrund

Regelungsgegenstand der §§ 705 bis 740 BGB ist vor allem die obligatorische Beziehung der Gesellschafter zueinander, nämlich ihre vertragliche Verbindung zur Förderung des gemeinsamen Zwecks im Sinne des § 705 BGB ⁴⁾. Dieser Umstand sowie die systematische

1) Vgl. § 14 UStG.

2) Vgl. § 22 UStG.

3) S. unten S. 126 ff.

4) Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts II, 12. Aufl., § 60 I c.

Stellung der Vorschriften im Besonderen Schuldrecht verdeckt den verbandsrechtlichen Charakter der GbR als Personengesellschaft ¹⁾. Deutlich wird die personenrechtliche Komponente des Rechtsverhältnisses in der Vermögensorganisation: Neben Erbengemeinschaft ²⁾, Gütergemeinschaft ³⁾ und nicht rechtsfähigem Verein ⁴⁾ ist die GbR die vierte Gesamthandsgemeinschaft des Bürgerlichen Gesetzbuches ⁵⁾. Ausgangspunkt der wissenschaftlichen Diskussion um die Rechtsnatur der GbR ist daher regelmäßig die rechtliche Qualifikation der Gesamthand ⁶⁾. Das Meinungsspektrum reicht von der Annahme eines den Gesellschaftern zustehenden, gesamthänderisch gebundenen Sondervermögens ⁷⁾ bis zur (beschränkten) Rechtssubjektivität der Gesamthand als verselbständigtem Rechtsträger mit Anteilen der Gesellschafter an der Gesamthand in toto ⁸⁾. Damit sind

- 1) Gierke, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, S. 356 ff.; K. Schmidt, Gutachten, S. 435.
- 2) §§ 2032 ff. BGB.
- 3) §§ 1415 ff. BGB.
- 4) § 54 BGB.
- 5) Vgl. §§ 718 und 719 BGB.
- 6) K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 58 I 3b bezeichnet die GbR zu Recht als "Keimzelle des Theorienstreits um die Gesamthand".
- 7) Z.B. Fikentscher, Schuldrecht, 7. Aufl., § 88 I 3; Schulze-Osterloh, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung, S. 8 ff.; Hueck, Gesellschaftsrecht, 18. Aufl., § 5 I 5; Wiedemann, Gesellschaftsrecht I, § 5 I; H. Westermann, Handbuch der Personengesellschaft Bd. I, S. 281; Thomas in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 705 Tz. 1b.
- 8) Z.B. Flume, Die Personengesellschaft, § 4 II, § 5; Fabricius, Die Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 139 ff.; Hüffer, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., § 7 II 3; Aderhold, Das Schuldmodell der BGB-Gesellschaft, S. 146 ff.; Schünemann, Grundprobleme der Gesamthandsgesellschaft, S. 110 ff. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 8 III 5; Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 705 Tz. 131 ff.

zwar die zivilrechtlichen Erklärungsmodelle der Gesamthand nur unzureichend charakterisiert ¹⁾. Es genügt jedoch die Feststellung, daß auch von der weitestgehenden Auffassung nicht die Rechtssubjektivität der GbR im Sinne einer juristischen Person vertreten wird ²⁾. Nur hinsichtlich einzelner, durch die gemeinschaftliche Tätigkeit der Gesellschafter begründeter Rechte und Pflichten soll die Gesamthand als solche selbständiger Rechtsträger sein ³⁾. Deutlich ist der Unterschied zwischen GbR und juristischer Person in der formellen Rechtsstellung. Anders als die juristische Person ist die GbR z.B. nicht grundbuchfähig ⁴⁾ und im Zivilprozeß nicht parteifähig ⁵⁾. Zur Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen bedarf es eines Titels gegen alle Gesellschafter ⁶⁾. Weitere wesentliche Unterschiede bestehen in der Ausgestaltung der Gesellschafterhaftung ⁷⁾.

1) Ausführlich dazu z.B. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 8 III.

2) Vgl. z.B. Fabricius, Die Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 21 ff. und 82 ff.

3) Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, vor § 705 Tz. 8.

4) Vgl. § 47 GBO.

5) Vgl. § 50 I ZPO; Vollkommer in Zöllner, ZPO, 15. Aufl., § 50 Tz. 26.

6) Vgl. § 736 ZPO; Stöber in Zöllner, ZPO, 15. Aufl., § 736 Tz. 1.

7) S. auch unten S. 151 ff.

III. Die Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit der GbR

1. Begriffsbestimmung

Die skizzierte gesellschaftsrechtliche Struktur der GbR ¹⁾ bietet keinen Anhaltspunkt, der eine Beteiligung der GbR als solcher an einem Steuerrechtsverhältnis begründen könnte. Als Subjekt eines Einzelsteuergesetzes erfährt die GbR eine Verselbständigung, die über die Regelung der §§ 705 bis 740 BGB hinausgeht. Die überwiegende steuerrechtliche Literatur ²⁾ und Rechtsprechung ³⁾ begründen diese Verselbständigung daher mit einer vom Zivilrecht abweichenden Steuerrechtsfähigkeit der GbR. Wesentlicher Begründungsinhalt ist, daß jedes Einzelsteuergesetz ausschließlich für seinen Anwendungsbereich den Kreis der steuerrechtsfähigen Subjekte bestimmt und damit zugleich ein Präjudiz für das Verfahrensrecht setzt: Die Abgabenordnung knüpfe lediglich an die durch Einzelsteuergesetz begründete Steuerrechtsfähigkeit an ⁴⁾. Die Frage nach der Rechtspersönlichkeit der GbR im Steuerrecht ist demnach je nach Einzelsteuergesetz unterschiedlich zu beantworten, denn eine für

1) S. oben S. 6 ff.

2) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 12; Kühn/Kutter/Hofmann, AO und FGO, § 34 Tz. 3; Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, § 33 AO Tz. 28; Dumke in Schwarz, AO, § 33 Tz. 11; Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., § 9, 2.

3) Ständige Rechtsprechung seit RFH RFHE 7, S. 207.

4) Kloß, Neue Steuer- Rundschau 1919, S. 37; Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, S. 88. (Fn. 2); Mirbt, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, § 22 I.

das gesamte Steuerrecht geltende Rechtsfähigkeit gibt es ebensowenig wie einen geschlossenen Kreis steuerrechtsfähiger Subjekte ¹⁾.

Der Begriff der Rechtsfähigkeit geht zurück auf Thibaut ²⁾. Die heute nahezu allgemein anerkannte Definition lautet: "Fähigkeit eines Menschen oder einer Organisation, Träger von Rechten und Pflichten zu sein." ³⁾ Für das Steuerrecht bedeutet das: Steuerrechtsfähigkeit ist die Fähigkeit, Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein ⁴⁾. Die scheinbare Praktikabilität dieser Aussage verführt zum Mißbrauch ⁵⁾ und verwischt ihre ursprüngliche Bedeutung.

So ging der Gesetzgeber des Bürgerlichen Gesetzbuches noch von einem dualistischen Begriff der Rechtsfähigkeit aus ⁶⁾. Er unterschied nur rechtsfähige Rechtssubjekte und nicht rechtsfähige Gebilde. In der Rechtslehre hat sich dagegen die weitergehende Differenzierung in Voll- und Teilrechtsfähigkeit eingebürgert ⁷⁾. Vollrechtsfähigkeit ist da-

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 12.

2) System des Pandektenrechts, 1. Aufl., §§ 188 ff.

3) Statt vieler: Heinrichs in Palandt, BGB, 47. Aufl., Überblick vor § 1 Tz. 1; abweichend: Müller-Freienfels, Die Vertretung beim Rechtsgeschäft, S. 155 ff. und 176 ff.; Fabricius, Die Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 31 ff. und 43 ff.; Gitter in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 1, § 1 Tz. 5: Rechtsfähigkeit ist die abstrakte, potentielle Fähigkeit, rechtlich wirksam zu handeln und sich zu verpflichten, sei es auch durch Vertreter.

4) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 12.

5) Dazu unten S. 25 ff.

6) Sog. "dualistische Lehre"; vgl. Wieland, Handelsrecht I, S. 402 u. 426; Fabricius, Die Relativität der Rechtsfähigkeit, S. 1.

7) Nachweise bei Fabricius, a.a.O., S. 2.

nach gegeben, wenn das Gesetz einem Rechtssubjekt uneingeschränkt Rechtsfähigkeit zuerkennt ¹⁾. Teilrechtsfähigkeit liegt vor, wenn das Gesetz einem Rechtssubjekt nicht generell, sondern nur für einen bestimmten Teilbereich die Fähigkeit zuerkennt, Träger von Rechten und Pflichten zu sein ²⁾. Dieser Unterscheidung folgend nehmen die Vertreter einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ³⁾ auch für das Steuerrecht eine Teilrechtsfähigkeit an ⁴⁾.

Der juristische Gehalt einer Unterscheidung in Voll- und Teilrechtsfähigkeit ist gering. Vollrechtsfähigkeit ist nicht gleichbedeutend mit der Fähigkeit, Träger aller denkbaren Rechte und Pflichten zu sein. Die natürliche Person (§ 1 BGB) ist im vermögensrechtlichen, haftungsrechtlichen und zivilprozessualen Bereich rechtsfähig. Eine Firma im Sinne der §§ 17 ff. HGB darf diese Person nur führen, wenn sie ein Handelsgewerbe betreibt ⁵⁾. Im öffentlichen Recht ist die Fähigkeit, Träger eines subjektiven Rechts zu sein, regelmäßig an besondere Voraussetzungen geknüpft. Gleichwohl ist die natürliche Person im öffentlichen Recht vollrechtsfähig ⁶⁾. Materiell ist Rechtsfähigkeit also eine abstrakte Kategorie und läßt

1) Z.B. § 1 BGB für die natürliche Person; vgl. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 III b 1.

2) Z.B. §§ 3 und 4 PostVerwG, §§ 1 und 2 I BundesbahnG für die Sondervermögen von Bundespost und Bundesbahn; § 50 II ZPO für die passive Parteifähigkeit des nicht rechtsfähigen Vereins; vgl. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 III b 2.

3) Nachweise oben S. 9.

4) Vgl. z.B. Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, § 33 AO Tz. 12.

5) Gierke, Grundzüge des Handelsrechts, § 23.

6) Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 III b 1.

keine Abstufungen zu ¹⁾. Voll- und Teilrechtsfähigkeit trifft deshalb keine qualitative, sondern eine gesetzestechnische Unterscheidung und hat als solche keine Aussagekraft ²⁾. In letzter Konsequenz führt das Begriffspaar vielmehr zu einer vollständigen Auflösung des Rechtsfähigkeitsbegriffs. So zergliedert Fabricius ³⁾ die Rechtsstellung eines Subjekts in gesetzliche Einzelzuweisungen und gelangt notwendig zur Relativität der Rechtsfähigkeit: Rechtsfähigkeit sei ein relativer, kein absoluter Wert ⁴⁾. Inhalt und Umfang der Rechtsfähigkeit eines Rechtssubjekts sind nach Fabricius jeweils aus einzelnen Rechtssätzen zu gewinnen ⁵⁾. Zwar mangelt es seinen Feststellungen insoweit ⁶⁾ nicht

- 1) Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre, S. 515 ff. u. 666 ff. sowie passim; Rupp, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, S. 81 ff.
- 2) Die an diesen Begriffen festgemachte Kritik an einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit von Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, S. 123 ff. (134), ist daher im Ansatz verfehlt; zutreffend Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 12.
- 3) Die Relativität der Rechtsfähigkeit.
- 4) Fabricius, a.a.O., S. 50 ff. und passim; ebenso Gitter in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 1, § 1 Tz. 8; Erichsen/Martens, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., § 10 II 2; für das Steuerrecht bereits Faller, Die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, S. 14 u. 142; Wenz, DStZ 1942, S. 1 (2).
- 5) Fabricius, a.a.O.
- 6) Unklar ist allerdings, wie Fabricius, a.a.O., S. 161 zur relativen erbrechtlichen Rechtsfähigkeit der GbR kraft Testaments gelangt; kritisch auch Schünemann, Grundprobleme der Gesamthandsgesellschaft, S. 112 ff.

an Folgerichtigkeit. Gleichwohl wird die grundlegende Funktion der Rechtsfähigkeit, nämlich die für eine praktikable Rechtsanwendung unverzichtbare Trennung der zur Rechtsträgerschaft fähigen Rechtssubjekte von Sozialgebilden ohne eigene Rechtsträgerschaft im Ergebnis aufgegeben. Auf dieser Trennung aufbauende gesetzliche Strukturen (z.B. numerus clausus der juristischen Personen, unterschiedliche Vermögensordnung bei Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft) sind damit in Frage gestellt ¹⁾.

Eine entsprechende Tendenz zur Auflösung des Rechtsfähigkeitsbegriffs zeichnet sich bei der Annahme einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ab ²⁾. Einen einheitlichen Begriff der Steuerrechtsfähigkeit gibt es dann nicht ³⁾, sondern nur eine Summe steuerrechtlicher Einzelzuweisungen. Steuerrechtsfähigkeit wäre nicht Voraussetzung, sondern bloße Folge einer gesetzlichen Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten ⁴⁾.

1) Vgl. Schröder, JZ 1978, S. 379 (385); Schwichtenberg, BB 1974, Beilage 4, S. 8; Sellert, AcP 175 (1975), S. 77 (102 f.); H. Westermann, Personengesellschaftsrecht, 4. Aufl., Tz. 31.

2) Zu Recht kritisch Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 IV 3.

3) S. oben S. 9 f.

4) Insoweit zutreffend die Formulierung Rupperts, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, S. 83: "Führt doch dieser Gedanke zu dem - wie man meinen möchte - methodisch unhaltbaren Ergebnis, die Rechtssubjektivität nicht als Voraussetzung, sondern als Folge normativer Rechte und/oder subjektiver Pflichten zu bewerten".

2. Kritische Würdigung der Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit

a) Verprobung mit dem Gesetz

aa) Maßstab der Verprobung

Trotz der mit der Annahme einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit verbundenen Auflösungstendenzen des Rechtsfähigkeitsbegriffs ¹⁾ hat die Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit Bestand, wenn sie sich widerspruchsfrei in das steuerrechtliche System einfügt. Aufgabe dieser Theorie ist nicht etwa die unterschiedliche Vermögensorganisation von Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft zu erklären ²⁾. Vielmehr hat sie den Regelungszusammenhang des Besteuerungszugriffs logisch in das Steuerrechtssystem als Teilrechtsordnung ³⁾ zu integrieren ⁴⁾. Die Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ist daher mit dem Wortlaut und der Systematik der Steuergesetze zu verproben. Da sich das Einzelsteuergesetz im Hinblick auf den Kreis der Steuerrechtssubjekte nach dieser Theorie als geschlossener Organismus darstellt ⁵⁾ scheidet es als Maßstab der Verprobung aus. In Betracht kommt nur die Abgabenordnung ⁶⁾.

1) S. oben S. 9 ff.

2) S. oben S. 12 f.

3) Zur Verselbständigung des Steuerrechts vgl. Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 1 II.

4) Zur Aufgabe juristischer Theorien vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 432 ff.

5) S. oben S. 9 ff.

6) Vgl. den Anwendungsbereich der Abgabenordnung nach § 1 AO.

bb) Wortlaut des Gesetzes

§ 34 AO regelt, wer die steuerlichen Pflichten nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu erfüllen hat ¹⁾.

§ 267 AO spricht von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, Zweckvermögen und sonstigen einer juristischen Person ähnlichen Gebilden, "die als solche steuerpflichtig sind" ²⁾.

Ist Steuerrechtsfähigkeit die Fähigkeit, Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein ³⁾, erscheint das Gesetz hier widersprüchlich. Einerseits bezeichnet es die genannten Gebilde als nicht rechtsfähig, andererseits sollen sie steuerliche Pflichten haben bzw. steuerpflichtig sein können. Zur Auflösung dieses Widerspruches wird zwar angeführt, das Gesetz beziehe sich an den zitierten Stellen auf die Rechtsfähigkeit im zivilrechtlichen Sinne ⁴⁾. Jedenfalls aber kennt die Abgabenordnung den Begriff der Steuerrechtsfähigkeit nicht ⁵⁾. Ein entsprechender Befund ergibt sich z.B. aus § 93 I 3 AO, § 1 I Nr. 5 KStG, § 1 I Nr. 3 UStG, § 1 Nr. 2 lit. e VStG. Der Wortlaut der Steuergesetze gibt für die Existenz einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit nichts her.

1) Ausführlich zu § 34 AO unten S. 108 ff.

2) Kritisch zu dieser uneinheitlichen Gesetzesterminologie Kruse, JbFfSt. 1976/77, S. 47 (57).

3) S. oben S. 10.

4) Z.B. Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., § 9 2.

5) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 12.

Die Unterstellung ¹⁾, die Abgabenordnung knüpfe an die durch Einzelsteuergesetz begründete Rechtsfähigkeit ²⁾ an, läßt sich anhand der gesetzlichen Systematik nicht nachvollziehen. Regelungsgegenstand der Abgabenordnung ist nicht nur die verfahrensrechtliche Aktualisierung der durch Einzelsteuergesetz begründeten Steuerpflicht ³⁾. Das Gesetz normiert auch Pflichten, die sich nicht auf ein Einzelsteuergesetz beziehen ⁴⁾. Angesprochen sind z.B. die Auskunftspflicht und Vorlagepflicht "anderer Personen" nach §§ 93 ff. ⁵⁾ und §§ 97 ff. AO, die originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO ⁶⁾ und die Verpflichtung zur Kontenwahrheit nach § 154 AO. Es stellt sich die Frage, welche Rechtssubjekte potentielle Träger dieser Pflichten sind. Ein einschlägiges Einzelsteuergesetz, das den Kreis der Steuerrechtssubjekte bestimmt ⁷⁾, gibt es in diesen Fällen nicht. Eine Begründung fehlt auch für die Tatsache, daß die Finanzbehörde nach § 149 I 2 AO eine Steuererklärung auch von dem fordern kann, der nicht unter den

1) Das Steuerrecht kennt keine Vorschrift zur Stützung dieser Ansicht; vgl. bereits oben S. 15.

2) S. oben S. 9 ff.

3) Deshalb ist die Beschränkung des Untersuchungsbereichs der Rechtsfähigkeit auf die Einzelsteuergesetze bei Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, S. 125 ff., nicht gerechtfertigt.

4) Enno Becker, StuW 1924, S. 1485 (1524), spricht von "materiellen Pflichten".

5) Insbesondere die Auskunftspflicht nicht rechtsfähiger Gebilde nach § 93 I 3 AO.

6) S. ausführlich unten S. 54 ff.

7) S. oben S. 9.

Tatbestand eines Einzelsteuergesetzes fällt ¹⁾. Eine Organgesellschaft ²⁾ ist nach der Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit für das betreffende Einzelsteuergesetz ³⁾ nicht rechtsfähig ⁴⁾. Gleichwohl nennt § 73 AO sie als potentiellen Haftungsschuldner für bestimmte Steuern des Organträgers. Mit welcher rechtsdogmatischen Begründung? Offenbar stößt die Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit hier an ihre Grenzen. Es bedarf nicht einmal der Bildung exzeptioneller Beispiele, um ihre Unzulänglichkeiten aufzuzeigen. Zu einer widerspruchsfreien dogmatischen Integration des Besteuerungszugriffs in das steuerrechtliche System ist sie nicht fähig. Damit erfüllt sie nicht die Anforderungen, die an eine juristische Theorie zu stellen sind ⁵⁾.

- b) Ergebnis: Verselbständigung der GbR im Steuerrecht ist nicht Rechtsfähigkeit im juristischen Sinn

Die Analyse der gesetzlichen Terminologie ergibt, daß die Steuergesetze den Begriff der Steuerrechtsfähigkeit nicht kennen ⁶⁾. Die Liste der offenen Widersprüche bei Zu-

-
- 1) Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 149 AO Tz. 1.
 - 2) Vgl. §§ 14 ff. KStG; § 2 II Nr. 2 UStG.
 - 3) Körperschaftsteuergesetz bzw. Umsatzsteuergesetz.
 - 4) Vgl. nur Becker/Riewald/Koch, RAO I, 9. Aufl., § 97 Tz. 6.
 - 5) Vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 432 ff.; s. oben S. 14.
 - 6) S. oben S. 15 ; nach Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., § 9 2., "scheut sich" der Gesetzgeber noch, den Begriff der Steuerrechtsfähigkeit in das Gesetz aufzunehmen. Die Ausführungen im Text belegen, daß er dazu guten Grund hat.

grundelegung der Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ¹⁾ läßt sich zwanglos fortsetzen ²⁾. So offenbart sich die Gefahr einer vordergründigen und undifferenzierten Begriffsbildung. Auf Grund dieser Mängel ist die Theorie nicht haltbar, es handelt sich nicht um den juristischen Grundbegriff der Rechtsfähigkeit ³⁾. Unzutreffend ist der Einwand, insoweit gelte die Einheit der Rechtsordnung nicht, das Steuerrecht habe spezifische Bedürfnisse ⁴⁾. Dem ist mit Hensel ⁵⁾ der Egoismus sonderrechtlicher Begriffsbildung vorzuwerfen: "Der eigene Garten soll in Ordnung sein, mag auch der Boden des Nachbargeländes durch Ausschachtungen und Unterhöhungen der Einsturzgefahr gelegentlich nahe gebracht werden". Im vorliegenden Zusammenhang greift dieses Bild Hensels aber noch zu kurz. Das eigene Gartengelände ist der Einsturzgefahr nahe, denn die aufgezeigten Unstimmigkeiten resultieren aus dem Steuerrecht selbst.

Letztlich wird eine rechtstechnische Besonderheit des Steuerrechts als Rechtsfähigkeit bezeichnet und ihr eine Aufgabe zugewiesen, die sie weder erfüllen kann noch erfüllen soll. Der Besteuerungszugriff auf die jeweiligen Steuerrechtssubjekte ist funktions-

1) S. oben S. 16 f.

2) Weitere Beispiele unten S. 57 f., 113 (Fn. 5), 118 ff. und 147.

3) So zutreffend Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 IV 3.

4) Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., § 9 2.

5) VVDStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (96).

bestimmt ¹⁾. Abhängig von der normativen Definition des jeweiligen Steuertatbestandes erfolgt er auf zivilrechtlich rechtsfähige Rechtssubjekte, aber auch auf nicht rechtsfähige Gebilde. Die Anknüpfung an ein Subjekt dient in erster Linie der Zuordnung einer Steuerschuld ²⁾. Subjektlose Steuern kennt das Steuerrecht nicht ³⁾. Symptomatisch ist daher, daß sich die wissenschaftliche Diskussion der Steuerrechtsfähigkeit beschränkt auf die Fähigkeit, Steuerschuldner bzw. Gläubiger eines Steuererstattungs- oder Steuervergütungsanspruchs zu sein ⁴⁾. Das ist unter fiskalischen Gesichtspunkten zwar verständlich, juristisch aber nicht vertretbar. Steuerrechtsfähigkeit ist die abstrakte, potentielle Fähigkeit, Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein ⁵⁾. Ein aus dieser allgemein anerkannten Definition zu entwickelnder Begriff der Steuerrechtsfähigkeit muß auf alle steuerrechtlichen Rechte und Pflichten passen, darf sich also nicht auf die fiskalisch wichtigsten beschränken ⁶⁾.

- 1) Hensel, VVdStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (80 ff.) bezeichnet steuerrechtliche Rechtsfähigkeit als "Funktionsbegriff"; dazu ausführlich unten S. 25 ff.
- 2) Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, S. 9 f.
- 3) Blumenstein, a.a.O., S. 9 f.; Enno Becker, StuW 1924, S. 1485 (1514); vgl. dazu unten S. 139 ff.
- 4) Vgl. etwa die Definition der steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit bei Enno Becker, StuW 1923, S. 1073 (1074); Ansätze dieser Kritik bereits bei Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, S. 47 ff.; s. auch Wenz, DStZ 1942, S. 1 (5).
- 5) S. oben S. 10.
- 6) Vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 432 ff.; s. oben S. 14.

Die Verselbständigung der GbR im Steuerrecht ist demnach mit ihrer vom Zivilrecht abweichenden Steuerrechtsfähigkeit nicht ausreichend zu begründen. Es ist ein neuer dogmatischer Ansatz zu finden, der sich in das steuerrechtliche System widerspruchsfrei einfügt und den Konflikt mit Grundbegriffen unserer Rechtsordnung vermeidet.

IV. Neuer Ansatz: Die funktionale Verselbständigung der GbR im Steuerrecht als rechtstechnische Abkürzung

1. Die historische Dimension des Besteuerungszugriffs auf zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde

a) Rechtslage vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung

Bereits vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung knüpfte die Besteuerung an zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde an:

Nach § 18 pr. GewStG vom 24. Juni 1891 ¹⁾ waren Gewerbe, die von mehreren Personen gemeinschaftlich betrieben wurden, ebenso zu besteuern wie der von nur einer Person betriebene Gewerbebetrieb ²⁾; nach § 19 war der Gewerbebetrieb der Vereine ³⁾ wie der physischer Personen zu besteuern.

1) GS 1891, S. 205; vgl. Meßmer, FR 1959, S. 103 (104).

2) PROVGSt 8, S. 407 (408): Objekt der Besteuerung ist der "Gewerbebetrieb als solcher, ... das gewerbetreibende Subjekt" kommt "für die Besteuerung nur in untergeordneter Weise in Betracht".

3) Ohne Rücksicht auf zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, PROVGSt 8, S. 407 (409).

Nach § 4 sächs. EStG vom 24. Juli 1900 ¹⁾ waren mit dem Recht des Vermögenserwerbs ausgestattete Personenvereine und Vermögensmassen beitragspflichtig.

Nach Art. 2 II Nr. 5, II württ. EStG vom 20. August 1903 ²⁾ waren Personenvereine mit nicht geschlossener Mitgliederzahl einkommensteuerpflichtig ³⁾.

Nach Art. 1 II Nr. 4 bay. EStG vom 18. August 1910 ⁴⁾ waren nicht rechtsfähige Vereine einkommensteuerpflichtig.

Nach §§ 76 f. Reichsstempelgesetz vom 26. Juni 1916 ⁵⁾ waren der Betrieb eines stehenden Gewerbes anmelde- und abgabepflichtig. Verpflichtet waren nach § 160 II der Ausführungsbestimmungen auch Gesellschaften und Vereine des bürgerlichen Rechts.

Die zitierten Gesetze ordneten zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Subjekten die Steuerpflicht zu. Damit scheint eine vom Zivilrecht abweichende Steuerrechtsfähigkeit belegt. Doch die weitere Analyse der Gesetze stützt dieses Ergebnis nicht ⁶⁾. Sollten nach den genannten Vorschriften zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde Träger steuerrechtlicher Pflichten sein, hätte ge-

1) GS 1900, S. 562.

2) RGBl. I 1903, S. 261.

3) Dazu Pistorius, Unser Steuerrecht I, S. 80 f.

4) Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Bayern 1910, S. 493.

5) RGBl. 1916, S. 639.

6) Grundsätzliche Ausführungen in der Literatur zur steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung sind nicht ersichtlich.

regelt werden müssen, wem die Erfüllung dieser Pflichten oblag ¹⁾. Sollten diese Gebilde Steuerschuldner sein, hätte für die zwangsweise Durchsetzung des Steueranspruches eine Vollstreckung in ihr (in der Regel gesamthänderisch gebundenes) Vermögen geregelt werden müssen ²⁾. Das Fehlen derartiger Vorschriften läßt den Schluß zu, daß die Zuordnung der Steuerpflicht rechtstechnisch nicht endgültig war ³⁾. Zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde wurden als selbständige Einheit behandelt, soweit es um die Erfüllung des gesetzlichen Steuertatbestandes ging. Die sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Pflichten (insbesondere die Leistungspflicht) trafen hingegen die jeweiligen zivilrechtlich rechtsfähigen Mitglieder, Gesellschafter usw. als Endsubjekte der rechtstechnischen Zuordnung ⁴⁾. Auch die Vollstreckung wegen Steuerforderungen richtete sich nach §§ 735 ff. ZPO bzw. nach § 3 I pr. Beitreibungsverordnung ⁵⁾, der auf die Vorschriften der Zivilprozeßordnung verwies ⁶⁾. Die Fähigkeit, Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein, hielt sich da-

- 1) Die angesprochenen Gebilde sind als solche nicht handlungsfähig; vgl. auch Hensel, VVdStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (96).
- 2) Vgl. Ball, Steuerrecht und Privatrecht, S. 21; Faller, Die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, S. 5.
- 3) Ball, a.a.O., S. 21, bezeichnet die Steuerrechtsfähigkeit vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung als "einseitig ausgebaut".
- 4) Dazu Wolff, Juristische Person und Staatsperson, S. 88 ff. (197 f.) und Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 III; s. unten S. 25 ff.
- 5) GS 1899, S. 545.
- 6) Cordes, Untersuchungen über Grundlagen und Entstehung der Reichsabgabenordnung vom 23.12.1919, S. 129.

her vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung in den vom Zivilrecht gezogenen Grenzen ¹⁾. Dementsprechend führte der Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 16. September 1919 ²⁾ aus: "Solange die GmbH als solche (scil. zivilrechtlich) nicht existiert, ist sie als solche auch noch kein Steuersubjekt".

b) Rechtslage nach Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung

Auch Enno Becker nahm keine allgemeine Definition der Steuerrechtsfähigkeit in die Reichsabgabenordnung auf ³⁾. § 79 I RAO 1919 bezeichnete als Steuerpflichtigen, "wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat". Der Verweis auf die Einzelsteuergesetze bringt zum Ausdruck, daß die Ausfüllung des allgemeinen Rahmens der Reichsabgabenordnung dem späteren Gesetzgeber vorbehalten sein sollte ⁴⁾. Eine vorgegebene Bindung an bestimmte Steuerpflichtige hätte die Ausschöpfung der Steuerkraft gehemmt. Folglich beschränkte sich Becker darauf, Voraussetzungen für die Zuführung zivilrechtlich nicht rechtsfähiger Subjekte in den Kreis der Steuerpflichtigen zu schaffen ⁵⁾. Nach § 86 RAO 1919 konnten deshalb Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, Zweckver-

-
- 1) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, S. 21; Fallner, Die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, S. 5.
 - 2) RFH RFHE 1, S. 205 (207).
 - 3) Das ist ihm auch nicht vorzuwerfen: lex moneat, non doceat.
 - 4) Dornfeld, Die Steuerfähigkeit der Unternehmung, S. 28.
 - 5) Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, S. 88 Fn. 2.

mögen und sonstige einer juristischen Person ähnliche Gebilde als solche steuerpflichtig sein. Ihre steuerrechtliche Selbständigkeit zeigte sich auch an der nunmehr geregelten Vollstreckung in das Vermögen dieser zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Gebilde (§ 302 RAO 1919) ¹⁾.

Kriegsfolgelasten, die dem Reich unter anderem durch den Versailler Vertrag auferlegt waren, führten zu einem erheblichen Finanzbedarf. Bisher ungenutzte Steuerquellen mußten erschlossen werden ²⁾. Das drückte sich in der Tarifbelastung, vor allem aber im Steuerzugriff auf zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde, aus ³⁾. Steuerrechtliche Literatur und Rechtsprechung trugen dieser Entwicklung Rechnung. Kloß verwendete im Jahre 1920

1) Entspricht dem heutigen § 267 AO.

2) Aufschlußreich die Begründung zum Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes in: Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 341, Nr. 1976, S. 10: "Die finanzielle Notlage hat das Reich gezwungen, ... sich den unmittelbaren Zugriff zur letzten Quelle und Grundlage aller Steuerkraft zu eröffnen. ... Der innere Grund ist ... die sich aus der finanziellen Lage sich ergebende tunlichst restlose Erfassung der Steuerkraft."

3) Z.B.: Nach § 2 I Nr. 6 des Gesetzes über das Reichsnotopfer v. 31.12.1919 (RGBl. 1919, S. 2189) war das Vermögen nicht rechtsfähiger Vereine und der Stiftungen ohne juristische Persönlichkeit abgabepflichtig.

Nach § 1 I Nr. 2 KStG v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, S. 393) unterlagen nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer.

Nach § 2 I Nr. 4 VStG v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, S. 335) waren nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen steuerpflichtig.

erstmal den Begriff "steuerliche Rechtsfähigkeit" ¹⁾. Der Reichsfinanzhof führte in einem Urteil vom 10. November 1921 ²⁾ aus: "Das Steuerrecht hat keinen für alle Steuergesetze geltenden Begriff der steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit". Die Steuerrechtsfähigkeit ist "nach dem jeweilig einschlagenden Steuergesetz zu beurteilen" ³⁾. Damit war die Steuerrechtsfähigkeit als Rechtsbegriff in die Steuerrechtslehre eingeführt ⁴⁾.

2. Grundlegung der Theorie von der funktionalen Verselbständigung der GbR im Steuerrecht

Der Begriff einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit wurde zu einer Zeit geprägt, in der die Steuerrechtswissenschaft von der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht ausging ⁵⁾. Zivilrechtlich ist für die Zuordnung von Rechten und Pflichten an ein Subjekt dessen Rechtsfähigkeit unverzichtbar ⁶⁾. Rechtssubjektivität und

1) Neue Steuer-Rundschau 1919, S. 37.

2) RFH RFHE 7, S. 207 (209).

3) Ebenso später die überwiegende Literatur; vgl. z.B. Bühler, Steuerrecht I, S. 120 ff.; Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., S. 64; Enno Becker, RAO, 7. Aufl., § 1 Tz. 8 u. § 79 Tz. 13; weitere Nachweise s. oben S. 9.

4) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, S. 23; weitere Nachweise (insbesondere auf die uneinheitliche Terminologie) bei Fallner, Die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, S. 10 f.

5) Vgl. dazu die Arbeit von Ball, Steuerrecht und Privatrecht; zur Verselbständigung des Steuerrechts s. Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 1 II u. § 9 II.

6) Enneccerus/Nipperdey, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 14. Aufl., § 84.

Rechtsfähigkeit sind im Zivilrecht synonyme Begriffe ¹⁾. Das zugrundegelegt kann die Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten an ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde wie die GbR nur mit einer vom Zivilrecht abweichenden und damit eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit erklärt werden. Das Bekenntnis "namhafter Steuerrechtler wie Enno Becker ²⁾ und Bühler ³⁾ zu einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ist vor diesem Hintergrund zu sehen. Bereits im Jahre 1927 bekundete Hensel ⁴⁾ allerdings Zweifel, "ob es juristisch einwandfrei gedacht ist, hier von einer besonderen steuerlichen Rechtsfähigkeit zu sprechen In Wahrheit handelt es sich meines Erachtens nicht um eine Ausdehnung des Begriffs der Rechtsfähigkeit, sondern im Gegenteil um dessen Auflockerung und Zersetzung, besser noch vielleicht um die Klarstellung des Begriffs Rechtsfähigkeit als eines Funktionsbegriffs ..., der eben auf den einzelnen Gebieten des Rechts ... eine ganz verschiedene Funktion zu erfüllen hat".

-
- 1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 11; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 III b; Bachof AöR Bd. 44 n.F. (1958), S. 208 (259 ff.); Böckenförde, Organ, Organisation, Juristische Person, S. 304 f.
 - 2) RAO, 7. Aufl., § 1 Tz. 8 u. § 79 Tz. 13.
 - 3) Steuerrecht I, S. 120 ff.
 - 4) VVdStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (95 f.).

Das Steuerrecht hat sich seit dieser Zeit zu einer eigenständigen Rechtsmaterie entwickelt ¹⁾. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des Zivilrechts ist überholt, Steuerrecht ist öffentliches Recht ²⁾. Nur der Begriff der Steuerrechtsfähigkeit hat an dieser Rechtsentwicklung nicht teilgenommen. Ursächlich dafür ist wohl die scheinbare Praktikabilität der Definition der Rechtsfähigkeit als Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein ³⁾. Augenscheinlich bedarf es nur einer Hinzufügung der Worte "zivilrechtlichen", "öffentlich-rechtlichen" oder "steuerrechtlichen", um zu einer für das betreffende Rechtsgebiet passenden Definition zu gelangen. Damit bestätigt sich die Feststellung von Larenz ⁴⁾, daß fortschreitende Abstraktion juristischer Begriffsbildung zur Sinnentleerung führt. So wird verdeckt, daß die Rechtsfähigkeit im Zivilrecht einen wesentlich anderen juristischen Gehalt oder wie Hensel ⁵⁾ feststellt, eine wesentlich andere Funktion innehat als im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht. Darauf weist zutreffend Jellinek ⁶⁾ hin: "Jedes einzelne Privatrecht ist lösbar von der Person seines Trägers, ohne die Persönlichkeit selbst zu be-

1) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 1 I und § 9 II.

2) S. oben S. 1 f.

3) S. oben S. 10.

4) Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 436 ff.

5) VVStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (69 f.).

6) System der subjektiven öffentlichen Rechte, S. 81 f.

rühren. Nicht der faktische Bestand an Rechten entscheidet über die Rechtsfähigkeit. Allein die öffentlich-rechtliche Qualifikation ist nicht trennbar von der Person ihres Trägers, ohne diese Persönlichkeit selbst zu vermindern".

Hier ist nicht der Ort für eine grundlegende Untersuchung der Rechtsfähigkeit im öffentlichen Recht ¹⁾. Gleichwohl ist bei der Übernahme einer an zivilrechtlichen Maßstäben entwickelten Theorie in das Steuerrecht Zurückhaltung geboten. Das Recht hat unnötige Konstruktionen und überflüssige Fiktionen zu vermeiden ²⁾. Ist die eigenständige Steuerrechtsfähigkeit zur widerspruchsfreien Integration einer Zuweisung von Rechten und Pflichten an die GbR in ein an zivilrechtlichen Maßstäben orientiertes System erforderlich ³⁾, so ist sie aus steuerrechtlicher Sicht völlig überflüssig. Zwar nennen die Einzelsteuergesetze Subjekte, die anderen Rechtsgebieten unbekannt sind ⁴⁾.

§ 2 I UStG verlangt mit der Formulierung "Unternehmer ist, wer ... ausübt" den Besteuerungszugriff auf alle Wirtschaftsgebilde, die sich selbstständig beruflich oder gewerblich betätigen ⁵⁾. Verbrauchsteuergesetze verknüpfen die Steuerpflicht z.B.

- 1) Vgl. dazu z.B. Jellinek, a.a.O., S. 81 bis 93; Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32.
- 2) So zutreffend Schornstein, Organpersönlichkeit und Organkompetenz, S. 3.
- 3) S. oben S. 25 f.
- 4) Sog. steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, vgl. Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 9 II m.w.N.
- 5) Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Tz. 12; s. unten S. 64 ff.

mit der Herstellereigenschaft ¹⁾. Die tatbestandliche Umschreibung eines Einzelsteuergesetzes trägt aber nur dem Umstand Rechnung, daß der Besteuerung wirtschaftliche Vorgänge und Veranstaltungen zugrunde liegen ²⁾. Das Gesetz ordnet die Steuer der Einheit zu, die als solche einen Besteuerungstatbestand erfüllt ³⁾. Begriffe wie Unternehmer, Hersteller usw. sind lediglich Vehikel für die Zuordnung. Aus dem gesetzlichen Befund zu schließen, Funktionsbegriffe ⁴⁾ der Einzelsteuergesetze bewirkten die eigenständige steuerrechtliche Rechtsfähigkeit der darunter zu subsumierenden Zuordnungssubjekte, geht über das gesteckte Ziel hinaus. Handelt es sich dabei um ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde wie die GbR, führt das zu den aufgezeigten Widersprüchen ⁵⁾.

1) § 2 II 1 BierStG, § 3 II 1 SalzStG;
§ 3 I 2 LeuchtmStG; s. unten S. 105 ff.

2) S. oben S. 1 ff.

3) Begrifflich unterscheiden die Steuergesetze allerdings Steuersubjekt und Steuerschuldner nicht immer in der nötigen Schärfe; zur Kritik vgl. Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, S. 138 f. m.w.N.

4) Hensel, VVdStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (95 f.); s. oben S. 18 f.

5) S. oben S. 14 ff.

Verwirklicht sich für die GbR eine Steuer-
schuld, sieht sich das Steuerrecht vor der
Aufgabe, die Realisierung dieses Anspruches
zu gewährleisten. Allein die Zuordnung der
Steuerschuld bewirkt nicht, daß sie als
Steuerrechtssubjekt die Steuerschuld erfüllen
kann. Hier spiegelt sich die von Wolff ¹⁾
herausgearbeitete Unterscheidung von Rechts-
subjektivität im Sinne einer Zuordnungs-
subjektivität und Rechtsfähigkeit wider.
Anders als im zivilrechtlichen Sprachge-
brauch ²⁾ werden Rechtssubjektivität und
Rechtsfähigkeit im öffentlichen Recht nicht
synonym verstanden. Die Zuordnung von Rech-
ten und Pflichten an ein Zuordnungssubjekt
muß rechtstechnisch nicht endgültig sein,
sondern kann sich an die durch das Zuordnungs-
subjekt repräsentierten rechtsfähigen Rechts-
subjekte vermitteln ³⁾. Endsubjekte rechts-
technischer Zuordnung und damit letztend-
lich Träger von Rechten und Pflichten sind
also nur rechtsfähige Rechtssubjekte, denn
nur sie sind Berechtigungs- und Verpflich-
tungssubjekte im rechtselementaren Sinn ⁴⁾.

1) Juristische Person und Staatsperson,
S. 88 ff. und passim; vgl. auch Wolff/
Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl.,
§ 32.

2) S. oben S. 25 f.

3) Vgl. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I,
9. Aufl., § 32; Bachof, AöR Bd. 44 n.F.
(1958), S. 208 (259 ff.); Otto Mayer,
Die juristische Person und ihre Verwert-
barkeit im öffentlichen Recht, S. 19 ff.,
trifft im Kern dasselbe, wenn er für die
juristische Person einen "Beziehungspunkt"
außerhalb der beteiligten natürlichen Per-
sonen fordert.

4) Vgl. Wolff/Bachof, a.a.O., § 32.

Im Steuerrecht hat die dargestellte Unterscheidung einen spezifisch steuerrechtlichen Gehalt. Steuergesetze ordnen nicht rechtsfähigen Gebilden wie der GbR insbesondere die Steuerschuld als Rechtsfolge der Erfüllung des Steuertatbestandes zu.

Die Steuerschuld soll die Einheit als Steuerrechtssubjekt treffen, die bestimmte, nach Maßgabe des Einzelsteuergesetzes zu besteuernde Merkmale verwirklicht ¹⁾. Diese Zuordnung ist, wie Hensel ²⁾ ausführt, funktionsbestimmt. Steuerrechtssubjektivität ist ausschließlich ein Produkt des materiellen Steuerrechts und im Fall der GbR nicht mehr als eine rechtstechnische Abkürzung ³⁾, d.h. eine an den besonderen Bedürfnissen der Besteuerung orientierte gesetzliche Ausgestaltung. Für die Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten wird die GbR als Steuerrechtssubjekt funktional verselbstständigt, indem sie das Steuerrecht rechtsfähigen Rechtssubjekten gleichstellt.

Funktionale Verselbstständigung ist nicht gleichbedeutend mit Rechtsfähigkeit. Zwar konzentrieren sich die steuerrechtlichen Rechte und Pflichten auf dieses Steuerrechtssubjekt; es ist Beteiligter des Steuerrechtsverhältnisses ⁴⁾. Gleichwohl ist die GbR nur Mittler dieser Rechte und Pflichten.

1) Becker/Riewald/Koch, RAOI, 9. Aufl., § 97 Tz. 6.

2) VvdStRL 1927 (Heft 3), S. 63 (95 f.); s. oben S.

3) Vgl. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 II; Bachof AöR Bd. 44 n.F. (1958), S. 208 (259 ff.).

4) S. oben S. 4ff.; zur Beteiligung von Zuordnungssubjekten an Rechtsverhältnissen im allgemeinen Verwaltungsrecht vgl. Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 V.

Endsubjekte der rechtstechnischen Zuordnung und damit letztendlich Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten sind die durch das Zuordnungssubjekt repräsentierten Gesellschaften als rechtsfähige (natürliche) Personen.

2. Abschnitt

Die funktionale Verselbständigung der GbR nach den Einzelsteuergesetzen und ihre verfahrensrechtliche Konkretisierung

1. Unterabschnitt: Die GbR als Steuerrechtssubjekt der Einzelsteuergesetze

A) Einkommensteuer

I. Gewinnermittlung bei der GbR nach Zivilrecht

Die Einkünfte natürlicher Personen unterliegen der Einkommensteuer (§§ 1 und 2 EStG). Bei der GbR als Personenvereinigung werden die zivilrechtlichen Vorschriften über die Ermittlung des Gesellschaftsgewinns vom Einkommensteuerrecht überlagert. Plastisch wird das insbesondere bei den Gewinneinkünften ¹⁾, nämlich

1) Vgl. § 2 I Nr. 1 bis 3 EStG.

bei der Frage, ob zwischen der Gewinnrealisierung bei der Gesellschaft und bei den einzelnen Gesellschaftern Kongruenz besteht.

Zivilrechtlich ist der Gewinn der GbR nach Maßgabe der §§ 721 f. BGB zu ermitteln und zu verteilen. Entstehung und Fälligkeit des Gewinnanspruchs der einzelnen Gesellschafter setzen den Beschluß über die Bilanzfeststellung voraus ¹⁾. Bei Erwerbszwecken dienenden Zusammenschlüssen von Minderkaufleuten, Land- und Forstwirten und Freiberuflern erfolgt regelmäßig eine jährliche Gewinnverteilung nach § 721 II BGB ²⁾. Die Vorschrift ist dispositiv ³⁾, so daß anstelle der periodischen z.B. auch eine an bestimmte Geschäftsvorfälle knüpfende Gewinnverteilung zulässig ist ⁴⁾. Im Einzelfall kann der Verteilung des Gewinns an die einzelnen Gesellschafter zudem eine Entnahmebeschränkung entgegenstehen ⁵⁾. Zwar kennt das Recht der GbR keine dem § 122 I HGB entsprechende Vorschrift. Entnahmebeschränkungen können sich aber aus dem Gesellschaftsvertrag oder der Treuepflicht der Gesellschafter ergeben ⁶⁾. Zivilrechtlich decken sich daher Gewinnrealisierung bei der Gesellschaft und bei den einzelnen Gesellschaftern nicht ⁷⁾.

-
- 1) Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 721 Tz. 7; Schulze-Osterloh, BB 1980, S. 1402 (1404).
 - 2) Ulmer, a.a.O., § 721 Tz. 2; BGH BGHZ 80, S. 357 (358).
 - 3) Thomas in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 721 Tz. 1.
 - 4) RG RGZ 95, S. 147 (152).
 - 5) Ulmer, a.a.O., § 721 Tz. 10.
 - 6) Ulmer, a.a.O., § 721 Tz. 10; a.A. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 58 V 2: § 122 I HGB analog.
 - 7) Groh, JbFfSt. 1979/80, S. 209 (218).

II. Gewinnermittlung bei den GbR-Gesellschaftern nach Steuerrecht

1. Die These Enno Beckers

Entgegen der zivilrechtlichen Gewinnermittlungskonzeption ¹⁾ besteht im Einkommensteuerrecht Kongruenz zwischen dem Gesellschaftsgewinn und dem Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter. Es ist nicht hinzunehmen, daß die Gesellschafter mit dem Bilanzfeststellungsbeschuß ²⁾ über Zeitpunkt und Umfang der Besteuerung ihres Einkommens frei disponieren. Das ist seit Aufnahme des Mitunternehmerbegriffs in das Einkommensteuerrecht ³⁾ im Ergebnis Allgemeingut. Die einschlägige Literatur füllt Bibliotheken. Gleichwohl ist eine Begründung auf dogmatisch einwandfreier Grundlage bisher nicht gelungen. Im Kern zutreffend ist die These Enno Beckers ⁴⁾, "einkommensteuerrechtlich" sei "die Personengesellschaft als solche gar nicht da". Die Ausuferungen der darauf aufbauenden, mittlerweile historischen Bilanzbündeltheorie sind ein anderes Thema ⁵⁾.

1) S. oben S. 32 ff.

2) S. oben S. 33.

3) Durch § 7 Nr. 3 REStG 1920, S. 359; noch unter Geltung des pr. EStG 1891, GS 1891, S. 175 war streitig, ob die Gesellschafter in die Rücklage überführte Gewinne zu versteuern hatten; vgl. z.B. pr. OVGSt 10, S. 121 (124); 11, S. 107 (108); 18, S. 92 (92 f.); ferner Strutz, EStG, S. 151.

4) Die Grundlagen der Einkommensteuer, S. 94 und 102 f.

5) Dazu ausführlich Kurth, Die Besteuerung des Mitunternehmers, S. 138 ff.

Eine lediglich funktional bestimmte Verselbständigung der GbR im Steuerrecht bietet möglicherweise das Fundament für ein "neues Konzept" ¹⁾ einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung bei gesamthänderisch erzielten Einkünften, welches die These Enno Beckers in Frage stellt. Jedoch ist funktionale Verselbständigung im hier verstandenen Sinne keine Ersatzbegründung für juristisch nicht deduzierbare Ergebnisse. Sie folgt aus einer Entscheidung des Gesetzgebers, nicht aus dem Argumentationsnotstand des Rechtsanwenders. Maßstab für eine funktionale Verselbständigung der GbR ist das Gesetz.

2. Das neue Konzept des Bundesfinanzhofs:
Die GbR als "Subjekt der Gewinnerzielung"

Im Anschluß an Döllner ²⁾ vertritt der Bundesfinanzhof in seiner jüngeren Rechtsprechung die Auffassung, eine Personengesellschaft als solche sei einkommensteuerrechtlich "Subjekt der Gewinnerzielung" ³⁾. Diese "gewandelte Betrachtungsweise" ⁴⁾ beschränkte der Bundesfinanzhof zunächst auf die Gewinnermittlung bei Personengesellschaften: Das Einkommensteuerrecht knüpfe an die gesellschaftsrechtlich vorgegebenen Rechtsformen der oHG und KG an ⁵⁾.

1) Vgl. dazu Groh, JbFfSt. 1979/80, S. 209 (210), ausführlich unten Gliederungspunkt 2.

2) DStZ 1982, S. 267 (271) und DStR 1985, S. 295 (297); Erdweg, FR 1984, S. 601 (602); Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 9 I a.

3) BFH BStBl. 1983, S. 598 (600); ansatzweise bereits BStBl. 1981, S. 574 (576).

4) BFH, a.a.O.

5) BFH, a.a.O.

Allerdings versäumte das Gericht, die Rechtsgrundlage für diese Erkenntnis mitzuteilen ¹⁾. Erst der Große Senat des Bundesfinanzhofs präziserte die These von der begrenzten Rechtssubjektivität der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht ²⁾. Eine Personengesellschaft, also auch die GbR, sei für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale des Besteuerungstatbestandes verwirkliche. Als solche kämen insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestandes einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuß in Betracht. Das gelte gleichermaßen für alle in § 2 I Nr. 1 bis 7 EStG aufgeführten Einkunftsarten. Daß eine Personengesellschaft auch Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart sei, ergebe sich aus ihrer begrenzten Steuerrechtsfähigkeit bei der Gewinn- oder Überschußermittlung des von ihr erwirtschafteten Ergebnisses.

3. Kritik und Lösungsansatz auf Grundlage der gesetzlichen Systematik

- a) Kein positivrechtlicher Befund aus §§ 1 und 2 EStG

Die Einkommensteuer ist eine Subjektsteuer ³⁾,
Steuersubjekte sind die in § 1 EStG genannten

- 1) Kritisch daher Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 21; Walz, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 15 Ziff. 2 R. 221 und JZ 1985, S. 192 (194); vgl. auch Söffing, FR 1983, S. 434; Schwichtenberg ebenda.
2) BStBl. 1984, S. 751 (761 f.); vgl. auch BFH BStBl. 1986, S. 311 (313); 1986, S. 911 (913); BB 1987, S. 179.
3) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 4 IV 2.

natürlichen Personen. Steuerobjekt sind die in § 2 I Nr. 1 bis 7 EStG enumerativ aufgezählten Einkünfte ¹⁾. Bei den Einkunftsarten des § 2 I Nr. 1 bis 3 EStG ist das der Gewinn ²⁾, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ³⁾. Die sachliche Qualifizierung der Einkünfte, d.h. ihre Zuordnung zum Typus einer gesetzlichen Einkunftsart ⁴⁾, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24 EStG ⁵⁾.

Allgemeine Vorschriften zur persönlichen Zurechnung der Einkünfte kennt das Einkommensteuergesetz nicht ⁶⁾. Nach § 2 I 1 EStG sind die Einkünfte dem Steuerpflichtigen persönlich zuzurechnen, der sie erzielt. Das ist derjenige, der in seiner Person die Merkmale des Einkommensteuertatbestandes verwirklicht (§§ 38 AO, 36 I EStG) ⁷⁾. Dasselbe gilt, wenn einkommensteuerpflichtige natürliche Personen in der Rechtsform einer GbR Einkünfte erzielen. Läßt sich das von §§ 721 f. BGB als

1) Glanegger in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 2 Tz. 3.

2) Vgl. § 2 II Nr. 1 i.V. mit §§ 4 bis 7 g EStG.

3) Vgl. § 2 II Nr. 2 i.V. mit §§ 8 bis 9 a EStG.

4) Zur Typologie der Einkunftsarten s. Kruse, JbFfSt., 1979/80, S. 242 (243) m.w.N.

5) Vgl. § 2 I 2 EStG.

6) Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, S. 14; Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., § 11 4.51.

7) Kamm, Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktionen, S. 18 f.; Glanegger in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 2 Tz. 9 m.w.N.; Tipke, StuW 1977, S. 293 (298); EFH BStBl. 1981, S. 295; 1981, S. 299; 1981, S. 396; 1982, S. 540.

Gesellschaftsgewinn angesprochene Ergebnis der GbR ¹⁾ einem Typenbild des Kataloges der sieben Einkunftsarten ²⁾ zuordnen, handelt es sich nach der Gesetzessystematik unmittelbar ³⁾ um Einkünfte der einzelnen Gesellschafter ⁴⁾. Steuerrechtlich ist die Einkommensentstehung in die Sphäre des Gesellschafters verlagert.

Die GbR kommt demnach materiell-rechtlich als Einkommensteuerrechtssubjekt nicht in Betracht. Die Frage nach funktionaler Ver selbstständigung der GbR stellt sich nach den §§ 1 und 2 EStG nicht. Zwar sind infolge Überlagerung der zivilrechtlichen Gesamthandsstruktur ⁵⁾ von der einkommensteuerrechtlichen Konzeption einer unmittelbaren Besteuerung des einzelnen Gesellschafters Abgrenzungsschwierigkeiten bei der sachlichen Zurechnung ⁶⁾ der Einkünfte vorgezeichnet ⁷⁾. Gleichwohl ist der positivrechtliche Befund eindeutig ⁸⁾.

1) S. oben S. 32 f.

2) § 2 I Nr. 1 bis 7 EStG i.V. mit §§ 13 bis 24 EStG.

3) Im Sinne des § 3 I KStG, s. unten S. 43 ff.

4) BFH BStBl. 1970, S. 618 (619); 1981, S. 84 (86).

5) S. oben S. 6 ff.

6) Die sachliche Zurechnung der Einkünfte umfaßt auch die zeitlich-bilanzielle Zurechnung; vgl. Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, S. 15 f.

7) Dazu ausführlich Kruse, DStJG 2, S. 37; s. unten S. 39 ff.

8) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 21.

b) Lösungsansatz auf Grundlage der gesetzlichen Systematik

De facto unproblematisch ist die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Gesellschaftsergebnisses bei den Gewinneinkünften ¹⁾. Nach der ausdrücklichen Regelung des § 15 I Nr. 2, II, III EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb neben den Sondervergütungen die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist. Andere Gesellschaft im Sinne der Vorschrift ist auch die GbR ²⁾. Soweit die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft ³⁾ vorliegen, ist der Anteil am Gewinn der GbR eine Komponente der gewerblichen Einkünfte des GbR-Gesellschafters ⁴⁾. § 15 I Nr. 2 EStG findet bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit entsprechende Anwendung ⁵⁾ und hat damit zentrale Bedeutung für die Ergebnisermittlung bei Gewinneinkünften.

Der Gesellschaftsvertrag bestimmt den Gewinnanteil des Gesellschafters regelmäßig ⁶⁾ als Quote vom Gesamtgewinn. Zur Ermittlung des Gewinnanteils ist deshalb das von den Gesellschaftern gemeinsam erwirtschaftete (Gesamt-)Ergebnis festzustellen: Die Be-

- 1) Vgl. § 2 I Nr. 1 bis 3 EStG.
- 2) Schmidt in derselbe, EStG, 6. Aufl., § 15 Tz. 38 und 57.
- 3) Dazu z.B. Bitz, B 1984, S. 316; Schmidt, a.a.O., § 15 Tz. 47 ff.
- 4) Kruse, DStJG 2, S. 37 (47 ff.).
- 5) Vgl. §§ 13 V und 18 V EStG.
- 6) Im Zweifel gleiche Anteile, § 722 I BGB.

stimmung eines Teils setzt Kenntnis des Ganzen voraus. Das Gesamtergebnis der GbR ist nur eine Hilfsgröße ¹⁾ als notwendige Voraussetzung für die Berechnung der Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter. Ein Rekurs auf gesellschaftsrechtliche Einheits- oder Vielheitstheorien im Rahmen der ohnehin umstrittenen Gesamthandsdogmatik ²⁾ ist hier ebenso verfehlt wie die Annahme, das Subjekt der Gewinnerzielung sei die GbR als solche ³⁾. Das Einkommensteuergesetz hat unbelastet von zivilrechtlichen Vorfragen die Entscheidung in § 2 I EStG getroffen: Subjekt der Gewinnerzielung ist der einzelne Gesellschafter ⁴⁾. § 15 I Nr. 2 EStG zieht lediglich die Konsequenz aus der wirtschaftlichen Tatsache einer gemeinschaftlichen Erwirtschaftung des Gewinnes. Ermittelt werden kann diese Größe nur einheitlich ⁵⁾ durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 I EStG ⁶⁾ oder durch Überschubrechnung nach § 4 III EStG. Dem Vermögensvergleich liegt das nach § 39 I, II Nr. 1 AO der Mitunternehmerschaft zuzurechnende Vermögen zugrunde ⁷⁾. Eine anteilige Zurechnung an die einzelnen Gesellschafter nach § 39 II Nr. 2 AO ist für die Besteuerung nicht er-

1) Kruse, JbFfSt. 1983/84, S. 237 (250 ff.).

2) S. oben S. 6 ff.

3) So namentlich der Bundesfinanzhof; s. die Nachweise oben S. 35 f.

4) S. oben S. 36 ff.

5) Hinsichtlich der Vornahme von Sonder- und Teilwertabschreibungen, Ausübung von Bewertungswahlrechten, Bildung von Pensionsrückstellung usw.; vgl. zum Ganzen Keuk, StuW 1974, S. 1 (5 ff.).

6) Soweit die Gesellschafter freiwillig Bücher führen i.V. mit § 5 I EStG; s. zur Buchführungspflicht unten S. 54 ff.

7) Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, Privatvermögen einzelner Gesellschafter wird nicht erfaßt; Kruse, DStJG 2, S. 37 (54 f.).

forderlich ¹⁾. Das ist eine Absage an Bilanzbündelvorstellungen.

III. Keine Besonderheiten bei den Überschusseinkünften?

1. Keine ausdrückliche gesetzliche Regelung

Für die Überschusseinkünfte fehlt eine dem § 15 I Nr. 2 EStG entsprechende Vorschrift, eine Analogie kommt nicht in Betracht ²⁾. Scheinbar ist damit der Weg zur Anwendung des § 39 II Nr. 2 AO frei. Die einzelnen Geschäftsvorfälle und letztlich die Einkünfte der Gesamthand werden den Gesellschaftern zum Zwecke der Besteuerung anteilig zugerechnet ³⁾. Damit wird aber der Anwendungsbereich des § 39 II Nr. 2 AO überdehnt. Die Vorschrift sagt etwas über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern aus. Die Zurechnung von Geschäftsvorfällen oder Einkünften betrifft sie nicht ⁴⁾. Die nunmehr herrschende Ansicht in der Literatur ⁵⁾ und

-
- 1) Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, § 39 AO Tz. 35; im Ergebnis wie hier Groh, JbFfSt. 1979/80, S. 209 (219 ff.) m.w.N.
 - 2) BFH BStBl. 1981, S. 510; Groh, a.a.O., S. 209 (240); Drenseck in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 21 Tz. 3.
 - 3) So noch BFH BStBl. 1981, S. 574 (576); FG Berlin EFG 1982, S. 353.
 - 4) Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, § 39 AO Tz. 35 und ausführlich in JbFfSt. 1983/84, S. 237.
 - 5) Kruse, a.a.O.; Groh, B 1985, S. 2373 (2374); Schellenberger, StbJb. 1983/84, S. 121 (135); Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 202 und StuW 1986, S. 232 (246); Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 13 V.

in der Rechtsprechung ¹⁾ hat das erkannt und lehnt zumindest im Ergebnis eine Anwendung des § 39 II Nr. 2 AO auf gesamthänderisch erzielte Überschußeinkünfte ab. Ein Weiterleben der Überwundenen Bilanzbündeltheorie gleichsam als "Überschußbündeltheorie" erscheint nicht erträglich ²⁾. Allerdings fällt die dogmatische Begründung hierfür schwer ³⁾.

Ein Rekurs auf gewandelte zivilrechtliche Gesamthandsvorstellungen ⁴⁾ verbietet sich von vornherein. Die Palette der Gesamthandstheorien ⁵⁾ ist mittlerweile so breit, daß sich für jedes steuerrechtlich erwünschte Ergebnis das Passende finden läßt. ⁶⁾ Zudem lautet die Frage nicht: Wie beurteilt das Zivilrecht die Gesellschaft? Sie lautet: Wie beurteilt das Steuerrecht die Gesellschaft? Die Begründung muß aus dem Steuerrecht, und zwar mangels ausdrücklicher Regelung ⁷⁾ aus der Systematik der Steuergesetze erfolgen. ⁸⁾

1) BFH GrS BStBl. 1984, S. 751 (762).

2) Groh, JbFfSt. 1979/80, S. 209 (222).

3) Mit vollem Recht bezeichnet Mellwig, B 1985, S. 2066, die vermögensverwaltende Personengesellschaft als "Sorgenkind der Rechtsentwicklung".

4) Vgl. Groh, JbFfSt. 1979/80, S. 209 (219 f.).

5) Nachweise oben S. 6 ff.

6) Zu Recht zweifelnd daher Kruse, JbFfSt. 1979/80, S. 242 (244 f.).

7) S. oben S. 41.

8) Zur Gesetzessystematik als Auslegungskriterium s. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 93; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 310 ff.

2. Begründung aus der gesetzlichen Systematik

Der Schlüssel zum Verständnis der gesetzlichen Systematik im Hinblick auf die Besteuerung des Ertrages von Personengesellschaften ist § 3 I KStG ¹⁾. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, also auch die GbR ²⁾, sind danach Körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist ³⁾. Die Alternative ist: Entweder eine Besteuerung des Gesellschaftsergebnisses ⁴⁾ unmittelbar bei der Gesellschaft ⁵⁾ oder unmittelbar bei den einzelnen Gesellschaftern ⁶⁾. Eine dritte Möglichkeit ⁷⁾ kennt das Gesetz nicht ⁸⁾. Der Gesetzeszweck ist in beiden Fällen identisch,

- 1) S. bereits oben S. 37f.; ferner Reiß, Einkunftsart und Einkunftsartermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 203 f. und StuW 1986, S. 232 (245 ff.).
- 2) Felix/Streck, KStG, 2. Aufl., § 3 Tz. 1.
- 3) Zwar hat § 3 I KStG geringe Praxisrelevanz, da im Regelfall die Gesellschafter einkommensteuerpflichtig sind. Die Vorschrift droht daher leerzulaufen; Felix/Streck, a.a.O., § 3 Tz. 1. Gleichwohl belegt sie die dem Ertragsteuerrecht zugrunde liegende Gesetzessystematik.
- 4) S. oben S. 32 f.
- 5) Nach dem Körperschaftsteuergesetz.
- 6) Nach dem Einkommensteuergesetz.
- 7) Insbesondere die Konstruktion Gesellschaft als "Subjekt der Überschüßerzielung" und Gesellschafter als Subjekt der Besteuerung, also eine Mixtur von Körperschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht. Vgl. dazu die Nachweise der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, oben S. 35 f.
- 8) Ebenso Reiß, Einkunftsart und Einkunftsartermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 202 ff.

nämlich Besteuerung des zivilrechtlich als Gesellschaftsgewinn ausgewiesenen Ergebnisses der GbR ¹⁾. Nur bedient sich der Gesetzgeber unterschiedlicher Funktionsbegriffe ²⁾: Einmal die Personenvereinigung als solche (§ 3 I KStG) und einmal der einzelne Gesellschafter als natürliche Person (§§ 1 und 2 I EStG).

Die gesetzliche Systematik belegt, daß die GbR auch bei den Überschußeinkünften nicht "Subjekt der Überschüßerzielung" ³⁾ ist. Auch für diesen Bereich gilt die Aussage des § 2 I EStG: Subjekte der Überschüßerzielung sind die einzelnen Gesellschafter. Zugleich folgt aus § 3 I KStG, daß das Steuerrecht bei der Besteuerung des Gesellschaftsergebnisses die GbR als wirtschaftliche Einheit nicht unberücksichtigt läßt. Die einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen dieses Rechtsgedankens sind zu erläutern.

Klargestellt ist zunächst, daß sich die Einkunftsart, aus der der einzelne Gesellschafter Einkünfte erzielt, nach den Verhältnissen der GbR (Gesellschaftszweck im Sinne des § 705 BGB) bestimmt ⁴⁾. Die Erzielung von Einkünften setzt Tatbestandsverwirklichung, also eine bestimmte Tätigkeit voraus ⁵⁾. Bei der GbR wird der Gesellschaftszweck im Regelfall arbeitsteilig verwirklicht ⁶⁾. Die Tätig-

1) S. oben S. 34 f.

2) S. oben S. 25 ff.

3) A.A. der Bundesfinanzhof, vgl. die Nachweise oben S. 35 f.

4) Das gilt ohne Einschränkung, soweit keine Sondervorschriften des EStG für die Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafters eingreifen, vgl. §§ 20 III und 21 III EStG; ausführlich dazu unten S. 45 ff.

5) Glanegger in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 2 Tz. 11.

6) Gesellschaftsvertragliche "Verschmelzung der Interessen"; vgl. Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 705 Tz. 115.

keit des einzelnen Gesellschafters läßt sich also nur dann dem Typenbild einer Einkunftsart zuordnen, wenn der Gesellschaftszweck in die Bewertung einbezogen wird. Als weitere Folge ist das einkommensteuerrechtlich relevante Ergebnis auf der Ebene der GbR zu ermitteln ¹⁾. Die Leistungsfähigkeit dieser wirtschaftlichen Veranstaltung soll erfaßt werden durch Besteuerung des einzelnen Gesellschafters.

3. Die vermögensverwaltende GbR

a) Problemaufriß

Zusätzliche Probleme bei der Ermittlung des Gesamthandsergebnisses ergeben sich, wenn bei einzelnen Gesellschaftern die Überschußeinkünfte zu Gewinneinkünften in Konkurrenz treten. Praktisch wird der Fall, wenn ein Gesellschafter die Beteiligung an der GbR in einem Betriebsvermögen hält ²⁾. Hier hat der betreffende Gesellschafter gewerbliche Einkünfte ³⁾, während die anderen Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen ⁴⁾ oder aus Vermietung und Verpachtung ⁵⁾ er-

1) Im Ergebnis gleicher Ansicht BFH BStBl. 1981, S. 574; 1984, S. 751; 1987, S. 212; Dreseck in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 21 Tz. 16a.

2) Gleiches gilt nach § 8 I KStG. Wegen § 15 III Nr. 2 EStG hat die Vorschrift im vorliegenden Zusammenhang kaum praktische Bedeutung.

3) § 2 I Nr. 1 i.V. mit §§ 15 ff. EStG.

4) § 2 I Nr. 5 i.V. mit § 20 EStG.

5) § 2 I Nr. 6 i.V. mit §§ 21 f. EStG.

zielen. Damit wird eine sogenannte Umqualifizierung der Einkünfte erforderlich. Das ist in Anbetracht der eindeutigen gesetzlichen Regelung in §§ 20 III und 21 III EStG allgemein anerkannt ¹⁾. Streitig ist dagegen, nach welchen Vorschriften das Ergebnis der Gesellschaft bzw. der Anteil des Gesellschafters zu ermitteln ist.

b) Meinungsstand

In der Vielfalt der angebotenen Lösungsmodelle ²⁾ lassen sich zwei Grundpositionen ausmachen. Kennzeichen der ersten Position ist die Annahme einer begrenzten Steuerrechtssubjektivität der GbR. Die Gegenposition leugnet dagegen schon die wirtschaftliche Tatsache der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter. Knobbe-Keuk ³⁾, Schellenberger ⁴⁾ und Erdweg ⁵⁾ vertreten die erste Position. Sie wollen den Anteil des gewerblich beteiligten Gesellschafters nach den Vorschriften für die Überschusseinkünfte (§§ 8 bis 9a EStG) ermitteln. Erst auf der Ebene des gewerblich beteiligten Gesellschafters sei die Umqualifizierung der Einkünfte vorzunehmen. Das folge aus der begrenzten Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht ⁶⁾. Die Personengesellschaft als solche verwirkliche

-
- 1) Vgl. z.B. Erdweg, FR 1984, S. 601; Wollny, DStZ 1985, S. 107; Jurkat, GbmHR 1985, S. 62; Reiß, StuW 1986, S. 232; Coen, WPG 1985, S. 380; Woerner, BB 1985, S. 1053; Schmidt in derselbe, EStG, 6. Aufl., § 15 Tz. 45a m.w.N.
 - 2) Vgl. dazu z.B. Schmidt in derselbe, EStG, 6. Aufl., § 15 Tz. 45a; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 13 V, jeweils m.w.N.
 - 3) BB 1985, S. 473 und Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 13 V.
 - 4) DStR 1985, S. 163.
 - 5) FR 1984, S. 601.
 - 6) S. dazu oben S. 35 f.

den Tatbestand der Einkunftserzielung. Bei den in Rede stehenden Fällen seien das Überschußeinkünfte. Für eine Gewinnermittlung nach den §§ 4 bis 7g EStG auf der Ebene der Gesellschaft fehle die Rechtsgrundlage ¹⁾.

Dem ist schon aus den genannten Gründen ²⁾ nicht zu folgen. Den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklichen die Gesellschafter, nicht die GbR als solche ³⁾. Darüber hinaus führt diese Ansicht zu unhaltbaren Ergebnissen. Das gilt vor allem dann, wenn alle Gesellschafter einer vermögensverwaltenden GbR ihre Gesellschaftsanteile im Betriebsvermögen halten. Obwohl alle Gesellschafter Gewinneinkünfte erzielen ⁴⁾, müßte das Ergebnis nach den Vorschriften für die Überschußeinkünfte (§§ 8 bis 9a EStG) ermittelt werden ⁵⁾. Zudem könnten die gewerblich beteiligten Gesellschafter keine Teilwertabschreibungen ⁶⁾ auf die Wirtschaftsgüter der Gesamthand vornehmen. Veräußerungsgewinne sollen entweder überhaupt nicht erfaßt ⁷⁾ oder durch anteile Zurechnung der Geschäftsvorfälle beim jeweiligen Betrieb des

1) Schellenberger, StbJb. 1983/84, S. 121 (135).

2) S. oben S. 36 ff.

3) S. oben S. 36 ff.

4) S. oben S. 45 f.

5) Schellenberger, DStR 1985, S. 163 hält insoweit ein Wiederaufleben der Gepräge-theorie für möglich.

6) Vgl. § 6 I Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG i.V. mit § 253 II 3 HGB.

7) Schellenberger, DStR 1985, S. 163.

gewerblich Beteiligten berücksichtigt werden¹⁾. Knobbe-Keuk²⁾ zufolge werden Veräußerungsgewinne erst bei Ausschüttung des Veräußerungserlöses an den Gesellschafter, Liquidation der Gesellschaft oder Veräußerung des Gesellschaftsanteils erfaßt³⁾. Im Ergebnis könnten Veräußerungsgewinne systemwidrig⁴⁾ thesauriert werden.

Die Gegenposition vertreten insbesondere Groh⁵⁾ und Schulze zur Wiesche⁶⁾. Sie behandeln die vermögensverwaltende GbR wie eine Bruchteilsgemeinschaft⁷⁾. Die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens sind demnach den gewerblich beteiligten Gesellschaftern anteilig als Betriebsvermögen zuzurechnen⁸⁾, die wirtschaftliche Tatsache der gesamthänderischen Bindung wird geleugnet. Für bilanzierungspflichtige gewerblich beteiligte Gesellschafter soll der Anteil am Gesellschaftsergebnis nach den jeweils einschlägigen Vorschriften durch Ansatz anteiliger Aktiva und Passiva ermittelt werden⁹⁾.

1) Erdweg, FR 1984, S. 601.

2) BB 1985, S. 473 und Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 13 V; vgl. auch Mellwig, B 1985, S. 2066 und 2120.

3) Dagegen zutreffend Schmidt in derselbe, EStG, 6. Aufl., § 15 Tz. 45 a: Personengesellschaften sind eben keine Kapitalgesellschaften.

4) S. oben S. 34 f.

5) B 1984, S. 2373.

6) WPg 1985, S. 65.

7) Vgl. auch Uelner, StbJb. 1985/86, S. 237 (251 ff.); im Ergebnis ebenso Schulze-Osterloh, DStZ 1985, S. 315; dazu Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 205.

8) Vgl. § 39 II Nr. 2 AO.

9) Ebenso sollen Veräußerungsgewinne, Teilwert- und Sonderabschreibungen nach den jeweiligen Vorschriften behandelt werden.

Auch diese Gegenansicht überzeugt nicht. Sie hat zur Folge, daß das Steuerrecht Veräußerungsgeschäfte zwischen GbR und einzelnen Gesellschaftern nicht anerkennt. Statt dessen müssen anteilige Entnahmen bzw. Einlagen angenommen werden ¹⁾. Ein gewerblich beteiligter Gesellschafter, der ein Wirtschaftsgut aus seinem gesellschaftsfreien Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen veräußert, käme nicht in den Genuß des § 6b EStG ²⁾. Auch die Einbringung eines Wirtschaftsgutes in die Gesamthand könnte nicht durch Buchwertfortführung erfolgsneutral gestaltet werden ³⁾. Da die Erfassung der stillen Reserven bei den übrigen Gesellschaftern nicht gewährleistet ist, müßte bei dem gewerblich Beteiligten eine anteilige Gewinnrealisierung angenommen werden ⁴⁾. Auf Grund dieser offensichtlichen Mängel, insbesondere der Benachteiligung der vermögensverwaltenden gegenüber der mitunternehmerischen GbR, ist die Annahme einer bloßen Bruchteilsgemeinschaft abzulehnen ⁵⁾.

c) Lösungsvorschlag: Doppelte Ergebnisrechnung

Steuerrechtssubjekt der Einkommensteuer ist der einzelne Gesellschafter, nicht die Gesell-

- 1) So in der Tat Groh, B 1984, S. 2373.
- 2) Anders bei der mitunternehmerischen GbR, vgl. z.B. BFH BStBl. 1981, S. 84.
- 3) Anders bei der mitunternehmerischen GbR, vgl. z.B. Schmidt in derselbe, EStG, 6. Aufl., § 15 Tz. 102.
- 4) Groh, B 1984, S. 2373 schlägt hier den "Ausweg" über eine negative Ergänzungsbilanz vor.
- 5) Ebenso Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 206 f.

schaft als solche ¹⁾. Nach § 2 I 1 EStG unterliegen die Einkünfte der Einkommensteuer, die der Gesellschafter erzielt ²⁾. Zu welchem Typus einer Einkunftsart die Einkünfte gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24 EStG. Das ist in § 2 I 2 EStG ausdrücklich klargestellt. Die Vorschrift verweist ohne Einschränkung auch auf §§ 20 III und 21 III EStG ³⁾. Die nach Maßgabe dieser Vorschriften verwirklichte Einkunftsart bestimmt wiederum die Art der einkommensteuerrechtlichen Ergebnisermittlung. Das ist entweder die Gewinnermittlung nach § 2 II Nr. 1 EStG ⁴⁾ oder die Überschußermittlung nach § 2 II Nr. 2 EStG ⁵⁾.

Regelmäßig ⁶⁾ sind für die Zuordnung der Einkünfte eines Gesellschafters die Verhältnisse der Gesellschaft (Gesellschaftszweck im Sinne des § 705 BGB) ausschlaggebend ⁷⁾. Handelt es sich dabei um Einkünfte aus Kapitalvermögen ⁸⁾ oder aus Vermietung und Verpachtung ⁹⁾, ist lediglich eine Überschußermittlung nach § 2 II Nr. 2 EStG ¹⁰⁾ auf der Ebene der Gesellschaft durchzuführen ¹¹⁾.

1) Vgl. § 1 EStG; s. bereits oben S. 36 ff.

2) S. oben S. 37 f.

3) Das verkennt Schellenberger, StbJb. 1983/84, S. 121 (135).

4) I.V. mit §§ 4 bis 7g EStG.

5) I.V. mit §§ 8 bis 9a EStG.

6) S. oben S. 44 Fn. 4.

7) S. oben S. 44 f.

8) § 2 I Nr. 5 i.V. mit § 20 EStG.

9) § 2 I Nr. 6 i.V. mit §§ 21 f. EStG.

10) I.V. mit §§ 8 bis 9a EStG.

11) S. oben S. 45.

Allerdings erzielt nach Maßgabe der §§ 20 III oder 21 III EStG ein gewerblich beteiligter Gesellschafter ausschließlich gewerbliche Einkünfte¹⁾. Für diesen Gesellschafter ist daher auch eine Gewinnermittlung nach § 2 II Nr. 1 EStG auf der Ebene der Gesellschaft durchzuführen²⁾. Entgegen Knobbe-Keuk³⁾ fehlt dafür nicht die gesetzliche Grundlage⁴⁾. Das Gegenteil ist der Fall. Wenn ein Gesellschafter gewerbliche Einkünfte erzielt, ordnet § 2 II Nr. 1 EStG die Gewinnermittlung zwingend an⁵⁾.

- 1) Zur Bedeutung des § 8 I KStG in diesem Zusammenhang s. oben S. 45 Fn. 2.
- 2) Zutreffend Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 207 ff. und StuW 1986, S. 232 (247 ff.); vgl. auch Mathiak, StuW 1985, S. 273 (275 ff.).
- 3) BB 1985, S. 473 (474) und Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 13 V im Anschluß an Schellenberger, StbJb. 1983/84, S. 121 (135); vgl. auch Erdweg, FR 1984, S. 601; Mellwig, B 1985, S. 2066 ff. und 2120 ff.
- 4) Nach Knobbe-Keuk, a.a.O., ist stets nur eine Überschußermittlung nach § 2 II Nr. 2 EStG auf der Ebene der Gesellschaft durchzuführen. Dem liegt die Vorstellung von der Steuerrechtssubjektivität der GbR im Einkommensteuerrecht zugrunde; s. bereits oben S. 36 ff.
- 5) Im Ergebnis ebenso Schulze-Osterloh, DstZ 1985, S. 315; Schulze zur Wiesche, WPz 1985, S. 65.

Für die einkommensteuerrechtliche Ergebnisermittlung der einzelnen Gesellschafter bedarf es keiner anteiligen Zurechnung der Geschäftsvorfälle und Wirtschaftsgüter. Das Gesamthandsvermögen ist nicht nur zivilrechtliche Vermögensordnung ¹⁾, sondern auch eine vom Steuerrecht zu berücksichtigende wirtschaftliche Tatsache. Aus § 39 II Nr. 2 AO folgt kein anderes Ergebnis ²⁾. Eine getrennte Zurechnung ist im vorliegenden Zusammenhang für die Besteuerung nicht erforderlich ³⁾. Vielmehr ist wie bei der mitunternehmerischen GbR das einkommensteuerrechtlich relevante Ergebnis des gewerblich beteiligten Gesellschafters als Anteil am Gewinn der GbR ⁴⁾ zu ermitteln ⁵⁾. Das Ergebnis der nicht gewerblich Beteiligten dagegen ist als Anteil am Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten der

1) S. oben S. 6 ff.

2) Zum beschränkten Anwendungsbereich des § 39 II Nr. 2 AO s. oben S. 41 f.

3) A.A. BFH BStBl. 1981, S. 574 (576); Groh, B 1984, S. 2373; Schulze zur Wieche, WPg 1985, S. 65.

4) Nach § 2 II Nr. 1 i.V. mit §§ 4 bis 7g EStG.

5) Mit Ergebniskorrektur hinsichtlich der individuellen Anschaffungskosten für die Beteiligung und sonstiger Aufwendungen; vgl. Reiß, StuW 1986, S. 232 (249 ff.). Zur jeweils maßgebenden Gewinnermittlungsvorschrift s. unten S. 54 ff.

GbR zu ermitteln ¹⁾. Mit anderen Worten ist also eine doppelte Ergebnisrechnung auf der Ebene der GbR durchzuführen ²⁾.

Die hier vorgeschlagene Lösung folgt zwingend aus dem materiellen Recht. Nicht die GbR als solche, sondern der einzelne Gesellschafter ist Steuerrechtssubjekt der Einkommensteuer ³⁾. Der einzelne Gesellschafter, nicht die GbR verwirklicht den Steuertatbestand. Für die Einkommensbesteuerung ist der Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftsergebnis zu bestimmen. Grundlage ist der Gewinnverteilungsplan der GbR ⁴⁾. Dafür ist Voraussetzung, daß das gesamte Ergebnis der GbR bekannt ist. Zur Bestimmung eines Teils bedarf es der Kenntnis des Ganzen.

- 1) Nach § 2 II Nr. 2 i.V. mit §§ 8 bis 9a EStG. Halten allerdings alle Gesellschafter einer vermögensverwaltenden GbR ihre Beteiligung in einem Betriebsvermögen, entfällt die Überschüßermittlung. Damit kommt es nicht zu dem kuriosen Ergebnis, daß zwar alle Gesellschafter gewerbliche Einkünfte erzielen, diese aber als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln; so namentlich Knobbe-Keuk, BB 1985, S. 473 und Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 13 V; s. auch oben S. 47.
- 2) Ebenso Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 207 ff. und StuW 1986, S. 232 (247 ff.); vgl. auch Mathiak, StuW 1985, S. 273 (275 ff.).
- 3) S. oben S. 36 ff.
- 4) Beteiligungsverhältnis; vgl. z.B. Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 180 AO Tz. 26; BFH BStBl. 1965, S. 256; 1978, S. 674; abweichende Vereinbarungen sind zulässig; vgl. Drenseck in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 21 Tz. 3 m.w.N.

Das Gesellschaftsergebnis ist nicht mehr als eine Hilfsgröße ¹⁾. Nach welchen Vorschriften diese Hilfsgröße für den einzelnen Gesellschafter zu ermitteln ist, bestimmt sich danach, welche Einkunftsart dieser Gesellschafter verwirklicht. Daß bei verschiedenen Steuerrechtssubjekten verschiedene Vorschriften für die Einkunftsermittlung Anwendung finden, liegt in der Natur der Sache.

IV. Bestätigung des materiell-rechtlichen Befunds durch die Abgabenordnung

1. Steuerrechtliche Buchführungspflicht der Gesellschaft oder der Gesellschafter?

§ 140 AO betrifft die derivative Buchführungspflicht ²⁾. Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen ³⁾ Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat diese Verpflichtungen auch für die Besteuerung zu erfüllen. Die Vorschrift erklärt die nach außersteuerrechtlichen Vorschriften bestehenden Buchführungspflicht zur steuerrechtlichen Pflicht ⁴⁾. Für die GbR hat § 140 AO keine

1) Kruse, J ESt. 1983/84, S. 237 (250 ff.); s. oben S. 39 f.

2) Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, § 140 AO Tz. 1.

3) Insbesondere die handelsrechtlichen Vorschriften über Buchführung und Inventar; vgl. §§ 238 bis 245; 264 ff.; 290 ff. HGB; zu Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften für spezielle Gewerbezweige und bei Ausübung bestimmter Tätigkeiten s. Kruse, a.a.O., § 140 AO Tz. 7.

4) Kruse, a.a.O., § 140 AO Tz. 1.

Bedeutung. Handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht nur für Personenhandelsgesellschaften ¹⁾. Beginnen die in der Rechtsform einer GbR zusammengeschlossenen Gesellschafter ein vollkaufmännisches Gewerbe, wandelt sich die GbR auch gegen den Willen der Gesellschafter unter Wahrung der Gesellschaftsidentität zur oHG ²⁾ mit der Folge, daß die Buchführungspflicht beginnt.

§ 141 AO betrifft die originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht ³⁾. Unter den in § 141 I Nr. 1 bis 5 AO normierten Voraussetzungen, insbesondere bei Überschreitung bestimmter Umsatz-, Betriebsvermögens- und Gewinn Grenzen, haben gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte Bücher zu führen und Aufzeichnungen zu machen ⁴⁾. Die Buchführungspflicht nach § 141 AO ist betriebsbezogen ⁵⁾. Deshalb ist bei der Prüfung, ob die Grenzen des § 141 I Nr. 1 bis 5 AO überschritten sind, auf Umsatz, Betriebsvermögen und Gewinn der Gesellschaft abzustellen. Die Verhältnisse des einzelnen Gesellschafters ⁶⁾ spielen keine Rolle.

- 1) Vgl. Baumbach/Duden/Hopt, HGB, 27. Aufl., § 238 Tz. 3A.
- 2) Baumbach/Duden/Hopt, a.a.O., Einleitung vor § 105 Tz. 4B; BGH BB 1967, S. 143.
- 3) Kruse, a.a.O., § 140 AO Tz. 1.
- 4) Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen der Buchführungspflicht im einzelnen Kruse, a.a.O., § 141 AO Tz. 4 ff.
- 5) Kruse, a.a.O., § 140 AO Tz. 3.
- 6) Insbesondere der Gewinnanteil des Mitunternehmers, vgl. BFH BStBl. 1978, S. 477; FG Rheinland-Pfalz EFG 1975, S. 530; FG Baden-Württemberg EFG 1986, S. 55; Kruse, a.a.O., § 141 AO Tz. 2 und 8; Knobbe-Keuk, StuW 1975, S. 252 (255); a.A. BFH BStBl. 1975, S. 395.

Welchem Steuerrechtssubjekt im Fall der GbR die Buchführungspflicht nach § 141 AO zugeordnet ist, bleibt allerdings im Dunkeln. Sind die einzelnen Gesellschafter ¹⁾ oder aber die GbR als solche ²⁾ verpflichtet?

Allein die Betriebsbezogenheit der Buchführungspflicht reicht nicht aus, um die Gesellschaft als Verpflichtete anzusehen. Das Junktim "Verhältnisse der Gesellschaft - Buchführungspflicht der Gesellschaft" ist dem Gesetz ohne weiteres nicht zu entnehmen.

Der Wortlaut der §§ 4 III 1 und 5 I 1 EStG deutet scheinbar auf das Gegenteil hin. Die Vorschriften verweisen auf § 141 AO ³⁾. Wenn dort von Buchführungspflichten des Steuerpflichtigen die Rede ist, können nur natürliche Personen im Sinne des § 1 EStG gemeint sein. Nur solche kommen als Steuerpflichtige des Einkommensteuergesetzes in Betracht ⁴⁾.

Die Zuordnungssubjekte des Steuerrechts sind funktional bestimmt ⁵⁾. Der Begriff des gewerblichen Unternehmers und des Land- und Forstwirts in § 141 AO sind ebenso wie z.B. der Unternehmerbegriff bei der Umsatzsteuer ⁶⁾ und der Herstellerbegriff bei den Verbrauchsteuern ⁷⁾ Funktionsbegriffe in diesem Sinne.

1) BFH BStBl. 1975, S. 395.

2) So Kruse, a.a.O., § 141 AO Tz. 2; Knobbe-Keuk, StuW 1975, S. 255.

3) Heinicke in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 4 Tz. 3.

4) S. oben S. 36 ff.

5) S. oben S. 25 ff.

6) Vgl. § 2 UStG; s. unten S. 64 ff.

7) Vgl. § 2 II 1 BierStG; § 3 II 1 SalzStG; § 3 I 2 LeuchtStG; s. unten S. 105 ff.

Allerdings ordnet § 141 AO nicht die Steuerschuld, sondern die Buchführungspflicht zu. Zuordnungssubjekt ist die wirtschaftliche Einheit, welche die Grenzen des § 141 I Nr. 1 bis 5 AO mit ihrem Umsatz, Betriebsvermögen oder Gewinn überschreitet. Die Verhältnisse dieser Einheit sind für Inhalt und Umfang der Verpflichtung ausschlaggebend ¹⁾. In diesem Zusammenhang ist das die Gesamtheit der Gesellschafter und damit die GbR als solche. Die Zuordnung der Buchführungspflicht an ein nicht rechtsfähiges Gebilde stößt nicht auf rechtsdogmatische Bedenken. Endsubjekte der rechtstechnischen Zuordnung, d.h. letztendlich Verpflichtete sind die einzelnen Gesellschafter. Wer von ihnen die Buchführungspflicht letztlich zu erfüllen hat, bestimmt sich nach § 34 I, II AO ²⁾.

Damit löst sich der scheinbare Widerspruch zwischen den §§ 4 III 1, 5 I 1 EStG und § 141 AO auf, der sich bei der zutreffenden ³⁾ Annahme einer Buchführungspflicht der GbR als solcher ergibt ⁴⁾. Die Zuordnung der Buchführungspflicht und die

1) Im Ergebnis ebenso BFH BStBl. 1978, S. 477; FG Rheinland Pfalz EFG 1975, S. 530; FG Baden-Württemberg EFG 1986, S. 55; Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 141 AO Tz. 2; Knobbe-Keuk, StuW 1975, S. 255; Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 209 und StuW 1986, S. 232 (250).

2) S. unten S. 110 ff.

3) Vgl. die oben, S. 55 Fn. 5 und 6 Genannten.

4) S. oben S. 55 f.

Zuordnung der materiellen Einkommensteuerpflicht erfüllen jeweils eine wesentlich andere Funktion. Einer Zuordnungssubjektivität der GbR als solcher nach § 141 AO steht nicht entgegen, daß §§ 4 III 1 und 5 I 1 EStG von der Buchführungspflicht des Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 EStG, also einer natürlichen Person ¹⁾ sprechen. Letztendlich Verpflichtete sind in jedem Fall die einzelnen Gesellschafter. Das Bekenntnis zur Ambivalenz der in §§ 4 III 1, 5 I 1 EStG einerseits und in § 141 AO andererseits verwendeten Begriffe ist allerdings nur auf der Basis einer funktionalen Verselbständigung der GbR im Steuerrecht möglich. Wenn die Anknüpfung des Steuerrechts an bestimmte Steuerrechtssubjekte als ausschließlich funktionsbestimmt erkannt ist ²⁾, lassen sich die Vorschriften in ein widerspruchsfreies System integrieren ³⁾. Hier scheitert die Theorie einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ⁴⁾.

Die Buchführungspflicht nach § 141 AO und das materielle Einkommensteuerrecht sind durch §§ 4 III 1 und 5 I 1 EStG verknüpft ⁵⁾. Aus der Betriebsbezogenheit der Buchführungspflicht ⁶⁾ folgt, daß sich auch die Wahl der

1) S. oben S. 36 ff.

2) S. oben S. 25 ff.

3) Gerade das ist die Aufgabe einer juristischen Theorie; vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 432 ff.; s. auch oben S. 14.

4) S. oben S. 9 ff.

5) Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 4 Tz. 3.

6) S. oben S. 55 f.

Gewinnermittlungsart ¹⁾ nach den Verhältnissen der Gesellschaft bestimmt ²⁾. Für die Gesellschafter einer mitunternehmerischen GbR ist die Hilfsgröße "Gewinn der GbR" ³⁾ nach § 4 I i.V. mit § 5 EStG zu ermitteln, wenn die GbR als solche nach § 141 AO buchführungspflichtig ist ⁴⁾. Dagegen kann der Gewinn als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt werden, wenn die GbR nicht unter § 141 AO fällt ⁵⁾. Für die vermögensverwaltende GbR ⁶⁾ wird dieser Fall niemals praktisch. Sie gehört nicht zum tauglichen Adressatenkreis ⁷⁾, denn sie ist weder gewerblicher Unternehmer noch Land- und Forstwirt im Sinne der Vorschrift. Für gewerblich beteiligte Gesellschafter einer vermögensverwaltenden GbR ⁸⁾ kommt daher nur Gewinnermittlung nach § 4 III EStG ⁹⁾ in Betracht ¹⁰⁾.

- 1) § 4 I oder § 4 III EStG.
- 2) Nur im Ergebnis zutreffend Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 209 und StuW 1986, S. 232 (250).
- 3) S. oben S. 39 f.
- 4) S. oben S. 57 f.
- 5) Unberührt bleibt die freiwillige Bilanzierung mit Gewinnermittlung nach § 4 I EStG, Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, 6. Aufl., § 4 Tz. 3.
- 6) S. ausführlich oben S. 45 ff.
- 7) Vgl. ausführlich Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 141 AO Tz. 2.
- 8) S. oben S. 45 ff.
- 9) Unberührt bleibt auch hier freiwillige Bilanzierung und Gewinnermittlung nach § 4 I EStG.
- 10) Im Ergebnis zutreffend Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 209 und StuW 1986, S. 232 (250).

2. Einheitliche und gesonderte Fest- stellung der Einkünfte der Gesellschafter

Nach § 157 II AO ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ein nicht mit Rechtsbehelfen anfechtbarer Teil des Steuerbescheides. Abweichend davon werden Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in den Steuergesetzen bestimmt ist, § 179 I AO. Das ist nach § 180 I Nr. 2 lit. a AO für "einkommensteuerpflichtige Einkünfte" ¹⁾ der Fall, wenn mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen zuzurechnen sind. Mehrheitliche Beteiligung bedeutet, daß die Einkünfte aus einer gemeinsamen Quelle stammen ²⁾. Für Einkünfte der GbR-Gesellschafter trifft das zu, weil die Gesellschafter durch gemeinsamen Kapital- bzw. Arbeitseinsatz ³⁾ am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen ⁴⁾.

Ein Feststellungsverfahren nach § 180 I Nr. 2 lit. a AO setzt nicht voraus, daß die Einkünfte nach materiellem Einkommensteuerrecht

-
- 1) Die gesetzliche Terminologie ist mangelhaft. Einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen im Sinne des § 1 EStG, nicht Einkünfte. Die Vorschrift betrifft die "der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte", vgl. § 2 I 1 EStG.
 - 2) Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 180 AO Tz. 9.
 - 3) Beiträge im Sinne des § 706 BGB.
 - 4) Tipke, a.a.O., § 180 AO Tz. 9; Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 210 und StuW 1986, S. 232 (252).

dem Typus ein und derselben Einkunftsart angehören ¹⁾. Zwar hat die Rechtsprechung ²⁾ das bisher angenommen. Bei einer zweigleichen vermögensverwaltenden GbR ³⁾, an der ein Gesellschafter gewerblich beteiligt ist ⁴⁾, könnte demnach keine einheitliche und gesonderte Feststellung durchgeführt werden. Für eine derartige Beschränkung gibt das Gesetz aber nichts her. § 180 I Nr. 2 lit. a AO betrifft dem Wortlaut nach die Gesamteinkünfte der Gesellschafter. Verbindendes Merkmal ist die Herkunft aus einer gemeinsamen Quelle ⁵⁾. Auch der Zweck des Verfahrens rechtfertigt es nicht, die einheitliche und gesonderte Feststellung nur bei einheitlicher Qualifikation der Einkünfte vorzunehmen. Widersprüchliche Entscheidungen der Veranlagungsfinanzämter sollen vermieden werden. Deshalb ist nach § 18 AO das sachlich am nächsten stehende Betriebsstättenfinanzamt zuständig ⁶⁾.

- 1) Tipke, a.a.O., § 180 AO Tz. 9; Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 210 f. und StuW 1986, S. 232 (251 f.); Groh, B 1984, S. 2373; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, § 180 AO Tz. 114; Uelner, StbJb. 1985/86, S. 237 (254 ff.).
- 2) RFH RStBl. 1943, S. 25; BFH BstBl. 1976, S. 480; 1988, S. 186 (188); FG Hamburg EFG 1962, S. 402; vgl. auch Krah, FR 1962, S. 25; vgl. dazu Frotscher in Schwarz, AO, § 180 Tz. 5.
- 3) S. oben S. 45 ff.
- 4) Vgl. §§ 20 III und 21 III EStG sowie ausführlich oben S. 45 ff.
- 5) S. oben S. 39 f.
- 6) Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 180 AO Tz. 7; Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 210 und StuW 1986, S. 232 (251 f.).

Zudem dient das Feststellungsverfahren der Verfahrensökonomie ¹⁾. Dieser Doppelpurpose des Feststellungsverfahrens wird auch dann erfüllt, wenn die Gesellschafter verschiedene Einkunftsarten verwirklichen ²⁾.

Zur Abgabe der Erklärung zur gesonderten Feststellung sind nach § 181 II Nr. 1 AO jeder Gesellschafter, nach § 181 II Nr. 4 AO auch die in § 34 AO bezeichneten Personen verpflichtet. Erfüllen sie die Verpflichtung nicht, kann nach § 155 II AO ein Steuerbescheid erteilt werden, auch wenn der Feststellungsbescheid ³⁾ noch nicht erlassen wurde ⁴⁾. § 181 II Nr. 1 und 4 AO ersetzt § 58 EStDV ⁵⁾. Danach war ausschließlich der in § 34 AO bezeichnete Personenkreis erklärungs-pflichtig, also in erster Linie die Geschäftsführer im Sinne des § 34 I AO ⁶⁾.

-
- 1) Tipke, a.a.O., § 180 AO Tz. 7; vgl. bereits Strutz, EStG II, S. 1019.
 - 2) Allerdings ist bei unterschiedlicher Beteiligung der Gesellschafter sowohl ein Gewinn- als auch ein Überschüßergebnis der GbR festzustellen. Das umfaßt die Feststellung der jeweiligen Einkunftsart des Gesellschafters und die Höhe seiner Beteiligung; vgl. Reiß, Einkunftsart und Einkunftsermittlung für die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesamthandsgesellschaft, S. 210 und StuW 1986, S. 232 (251 f.); Einzelheiten bei Tipke, a.a.O., § 180 AO Tz. 35 ff.
 - 3) Grundlagenbescheid im Sinne der Vorschrift; vgl. § 171 X AO.
 - 4) Vgl. Tipke, a.a.O., § 155 AO Tz. 9.
 - 5) Gesetz v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, S. 2440; zum zweifelhaften zeitlichen Anwendungsbereich beider Vorschriften vgl. Horlemann, BB 1986, S. 586.
 - 6) S. unten S. 110 ff.

Das ist unproblematisch, denn die Geschäftsführungsbefugnis bei der GbR umfaßt Buchführung und Rechnungslegung ¹⁾.

Dagegen ist der Wortlaut der Neuregelung durch § 181 II Nr. 1 AO zu weit. Insbesondere dann, wenn die Geschäftsführungsbefugnis abweichend von § 709 I BGB als Einzelbefugnis ausgestaltet ist ²⁾, sind die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter sowohl rechtlich ³⁾ als auch tatsächlich nicht in der Lage, eine Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung abzugeben. Abweichend vom Wortlaut des § 181 II Nr. 1 AO besteht in diesen Fällen keine Verpflichtung der betreffenden Gesellschafter. Die Verpflichtung zu einer rechtlich und tatsächlich unmöglichen Handlung ist vom Gesetzeszweck nicht gedeckt ⁴⁾.

1) Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 709 Tz. 12.

2) Vgl. § 710 BGB.

3) Vgl. das beschränkte Recht des Gesellschafters auf Rechnungslegung nach § 721 BGB.

4) Im Ergebnis gl. A. Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 181 AO Tz. 1a.

B) Umsatzsteuer

I. Unternehmerfähigkeit - Synonym für funktionale Verselbständigung der GbR

Das Umsatzsteuergesetz verknüpft die Steuerrechtssubjektivität insbesondere ¹⁾ mit der Fähigkeit, Unternehmer im Sinne des § 2 UStG zu sein ²⁾. Der Unternehmerbegriff ist damit der zentrale Begriff des Umsatzsteuergesetzes. Die Formulierung "Unternehmer ist, wer ... ausübt" erfasst alle Wirtschaftsgebilde, die sich selbständig beruflich oder gewerblich betätigen ³⁾. Die Unternehmereigenschaft beurteilt sich ausschließlich nach der unter bestimmten Umständen ausgeübten Tätigkeit ⁴⁾. Maßgebend ist das Außenverhältnis ⁵⁾. Es kommt nicht darauf an, "ob eine streng abgegrenzte rechtliche oder wirtschaftliche Einheit feststellbar ist und ob das Gebilde mit einem besonderen, der Tätigkeit gewidmeten Kapital ausgestattet ist, sofern nur der Wille zu

1) Ausnahmen: Für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 I Nr. 4 UStG) verweist § 21 II UStG auf das Zoll- bzw. auf das Abschöpfungs-erhebungsgesetz; nach § 14 III UStG ist unter bestimmten Voraussetzungen auch einem Nichtunternehmer die Steuerschuld zugeordnet.

2) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 17; Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Tz. 10; zum Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht s. Schuhmann, DStZ 1980, S. 88; Tehler, DVR 1983, S. 163.

3) V. Wallis, FR 1950, S. 267.

4) Bunjes/Geist, UStG, 2. Aufl., § 2 Tz. 3.

5) Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Tz. 13.

gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung irgendwie in einem Betrieb mit einer gewissen Organisation seinen Ausdruck findet". ¹⁾ Unternehmerfähig ist jede Einheit, die eine ausreichende Organisation besitzt, um als solche nach außen aufzutreten und Leistungen zu erbringen ²⁾.

Die Unternehmerfähigkeit der GbR beruht nicht auf dem verbandsrechtlichen Charakter des Rechtsverhältnisses ³⁾, sondern geht zurück auf § 714 BGB. Die Vertretungsregelung ermöglicht es den Gesellschaftern, als Einheit nach außen aufzutreten und am Wirtschaftsleben teilzunehmen. Die zivilrechtliche Streitfrage, ob aus diesen Geschäften die Gesamthand als teilrechtsfähiges Rechtssubjekt oder alle Gesellschafter schuldrechtlich verpflichtet werden ⁴⁾, ist für die Umsatzsteuer ohne Belang. Nach § 164 BGB ⁵⁾ gilt das Offenkundigkeitsprinzip, die Vertretung ist offenzulegen ⁶⁾. Zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtung tritt dem Ver-

-
- 1) BFH BStBl. 1956, S. 275 unter Hinweis auf RFH RFHE 26, S. 348; 43, S. 242; RStBl. 1932, S. 358.
 - 2) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 17.
 - 3) S. oben S.6 ff.
 - 4) S. oben S.6 ff.
 - 5) Zur Anwendbarkeit der §§ 164 ff. BGB auf die Vertretung nach § 714 BGB s. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 10 II 1.
 - 6) Heinrichs in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 164 Tz. 1.

tragsgegner die GbR als Einheit gegenüber ¹⁾.

Erfüllt die Tätigkeit der GbR-Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftszwecks ²⁾ die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 UStG ³⁾, ist Unternehmer im Sinne der Vorschrift die GbR als solche, nicht aber der einzelne Gesellschafter ⁴⁾. Insoweit wird die Tätigkeit des Gesellschafters mit der Gesellschaft identifiziert ⁵⁾. Die einzelnen Gesellschafter erlangen nur durch Veranstaltungen im Eigeninteresse außerhalb des Gesellschaftszwecks Unternehmerstellung, denn das Umsatzsteuergesetz kennt keine dem § 15 I Nr. 2 EStG vergleichbare Vorschrift ⁶⁾. Sie stehen als potentielle Umsatzsteuerrechtssubjekte neben der GbR als verselbständigter

1) Umsatzsteuerrechtliche Folge ist, daß Innengesellschaften (z.B. Metagesellschaft oder Gewinnpoolung; vgl. RFH, RFHE 20, S. 300; 15, S. 136; 18, S. 75) als Umsatzsteuerrechtssubjekte nicht in Betracht kommen; s. auch Reiß, BB 1986, S. 1407. Ihr Kennzeichen ist es gerade, daß sie als solche nicht nach außen auftreten und am Wirtschaftsleben teilnehmen; vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, § 33 AO Tz. 17; Giesberts in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Tz. 54. Typische, zivilrechtlich als GbR organisierte Umsatzsteuerrechtssubjekte sind dagegen Konsortien, Kartelle und Arbeitsgemeinschaften; vgl. Giesberts, a.a.O., Tz. 38 ff.

2) Vgl. § 705 BGB.

3) Insbesondere eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen; dazu z.B. Giesberts, a.a.O., UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 13 ff.

4) Vgl. Giesberts, a.a.O., § 2 Abs. 1 u. 2 Tz. 38 f.

5) Matheja, UStR 1980, S. 197 (198).

6) BFH BStBl. 1981, S. 408; FG Rheinland Pfalz EFG 1983, S. 309; Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 17; Reiß, UStR 1981, S. 123.

wirtschaftlicher Organisationseinheit ¹⁾. Zwischen diesen Steuerrechtssubjekten sind Leistungsbeziehungen im Sinne des § 1 UStG möglich ²⁾. Das folgt bereits aus § 2 I 3 UStG ³⁾. Der Unternehmereigenschaft einer Personenvereinigung steht es nach dieser Vorschrift nicht entgegen, wenn sie nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

II. Die Unternehmerfähigkeit der GbR als funktionsbestimmte Verselbständigung

Die dargestellte positivrechtliche Ausgestaltung des Unternehmerbegriffs durch § 2 UStG ⁴⁾ bietet keine Anhaltspunkte, die eine ausschließlich funktionsbestimmte Verselbständigung der GbR bestätigen. Vordergründig ist eher das Gegenteil der Fall. Die Unternehmerfähigkeit der GbR, insbesondere die scharfe Trennung von ihren Gesellschaftern als weitere potentielle Umsatzsteuerrechtssubjekte ⁵⁾, scheint auf einer objektiven Entscheidung des Gesetzgebers zur Rechtsfähigkeit der GbR

1) RfH RStBl. 1936, S. 900; 1942, S. 781; Giesberts, a.a.O., § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 39.

2) Vgl. § 1 Nr. 3 UStG; dazu Metheja, UStR 1980, S. 197.

3) Kaiser, UStR 1974, S. 121.

4) S. oben S. 64 ff.

5) S. oben S. 66 f.

zu beruhen, nicht auf Praktikabilitäts-
erwägungen. Gerade diese sind aber kenn-
zeichnend für den hier vertretenen Funk-
tionsbegriff ¹⁾. Indes widerlegt die
nähere Betrachtung des Gesetzeszwecks
den aus § 2 UStG gewonnenen Eindruck und
verdeutlicht, daß die Unternehmerfähigkeit
der GbR ausschließlich funktionsbestimmt ist.

Die typologische Qualifizierung der Umsatz-
steuer ist ungeklärt. Das Grundgesetz ord-
net sie einmal den Verbrauchsteuern ²⁾,
einmal den Verkehrsteuern ³⁾ zu. Die steuer-
rechtliche Literatur bezeichnet sie als
eine Steuer, die nach der gesetzestech-
nischen Ausgestaltung eine Verkehrsteuer ⁴⁾,
nach der wirtschaftlichen Wirkung eine Ver-
brauchsteuer sei ⁵⁾. Das Bundesverfassungs-
gericht sieht die Umsatzsteuer "im Schnitt-
punkt" zwischen Verbrauchsteuer und Verkehr-
steuer ⁶⁾. Zwar ist die typologische Quali-
fizierung einer Steuer teleologischer
Orientierungsmaßstab für die Ermittlung
des Gesetzessinns ⁷⁾. Unbelastet von
typologischen Kriterien genügt

1) S. oben S. 25 ff.

2) Art. 106 I Nr. 2 GG.

3) Art. 106 II Nr. 4 GG.

4) Und zwar eine Rechtsverkehrsteuer,
weil sie an Akte des Rechtsverkehrs
anknüpft; vgl. Söhn, StuW 1975, S. 1.

5) Z.B. Rönitz, B 1964, S. 81 (82); Schaum-
burg, StuW 1973, S. 15 (19 f.); Tipke,
UStR 1972, S. 2 (3); Wilke, DSTZ 1973,
S. 326; Söhn, StuW 1975, S. 1 m.w.N.

6) BVerfG BVerfGE 7, S. 244 (260).

7) Söhn, StuW 1975, S. 1 (2).

im vorliegenden Zusammenhang jedoch die Feststellung, daß die Umsatzsteuer wirtschaftlich die Belastung des Endverbrauchs anstrebt ¹⁾.

Popitz erkannte die allgemeine Verbrauchsbesteuerung neben der Besteuerung des Einkommens und des Vermögens als dritte Säule des Steuersystems ²⁾. Ihre Tragfähigkeit, nämlich fiskalische Ergiebigkeit und Ausbaufähigkeit dieser Steuerart, stand stets im Vordergrund des gesetzgeberischen Interesses ³⁾. Schwierigkeiten bereitete die gesetzestechnische Ausgestaltung, denn die verschiedenen konkreten Verbrauchsakte sind in einem gesetzlichen Tatbestand nicht erfassbar ⁴⁾. Zutreffend stellte Popitz daher fest, daß eine allgemeine Verbrauchsteuer "entgegen ihrem Namen juristisch-technisch niemals unmittelbar den Vorgang des Verbrauchs zum Steuergegenstand" haben kann ⁵⁾.

Der Gesetzgeber stand damit vor der Aufgabe, einen normativ definierbaren wirtschaftlichen Tatbestand zu bestimmen, der den konkreten Verbrauchsakt substituiert. Es boten sich gleich mehrere Möglichkeiten an ⁶⁾. Am nächsten zum konkreten Verbrauchsakt liegt un-

1) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 4 IV 2c.

2) Handbuch der Finanzwissenschaft II, S. 180 (181).

3) Hübschmann, FR 1954, S. 529 (530); zur Geschichte der Umsatzsteuer s. auch Grabower/Herting/Schwarz, Die Umsatzsteuer.

4) Popitz, a.a.O., S. 180 (183), nennt exemplarisch Verbrauchsakte, die sich über längere Zeiträume und damit letztlich zum Gebrauch ausdehnen.

5) A.a.O., S. 180 (185); vgl. auch Wohlschlegel, StuW 1974, S. 139.

6) Ausführlich dazu Popitz, a.a.O., S. 180 (183 ff.).

mittelbare Besteuerung des Aufwands der konsumierenden Person. Doch hier erweist sich die technische Bewältigung des Besteuerungsverfahrens als unlösbares Problem. Der Aufwand kann nur durch Verbrauchsteuer-erklärungen der einzelnen Konsumenten und Verbrauchsteuerbescheide der Finanzbehörde erfaßt werden. Das führt einerseits zu erheblichem Verwaltungsaufwand, andererseits zu mangelnder Nachprüfbarkeit im Einzelfall¹⁾. Im Interesse einer praktikablen Steuererhebung scheidet der Aufwand als Steuerobjekt und der einzelne Konsument als Steuerrechtssubjekt einer allgemeinen Verbrauchssteuer aus. Statt dessen ist ein Tatbestand zu bestimmen, der im Ergebnis die angestrebte allgemeine Verbrauchsbelastung bewirkt und dabei die aufgezeigten verwaltungstechnischen Probleme vermeidet.

Damit bleibt nur die Erfassung der Verbrauchsgüter i.w.S.²⁾ auf ihrem Weg zum Konsumenten. Für eine derartige mittelbare Verbrauchsbesteuerung kommen drei Anknüpfungspunkte in Betracht. Das sind die Produktion der Verbrauchsgüter, ihre Bewegung zu den Orten des Verbrauchs (Transport) und endlich die juristischen Verkehrsakte (Umsatz)³⁾, welche diese Güter dem Konsumenten

1) Söhn, StuW 1975, S. 1 (3); Tehler, DVR 1983, S. 163 (166).

2) Vgl. § 1 UStG.

3) Und zwar entweder auf einer, mehreren oder allen Wirtschaftsstufen, d.h. eine Einphasen-, Mehrphasen- oder Allphasensteuer.

zuführen ¹⁾. Bereits der Gesetzgeber des ersten Umsatzsteuergesetzes vom 26. August 1918 ²⁾ hat sich für die letztgenannte Anknüpfung entschieden. Steuerbar waren inländische Lieferungen und sonstige Leistungen der Personen, die eine selbständige gewerbliche Tätigkeit ausübten (einschließlich Uerzeugung und Handel). Der Gesetzgeber wählte den steuertechnisch zweckmäßigsten Weg und kleidete eine wirtschaftlich auf den Verbrauch wirkende Steuer in das juristische Gewand einer Verkehrsteuer ³⁾. Die daraus resultierenden Abgrenzungsschwierigkeiten bei der typologischen Qualifizierung wurden erwähnt ⁴⁾.

Damit erscheint die Verselbständigung der GbR im Umsatzsteuerrecht in einem anderen Licht. Ausschließlich Praktikabilitätserwägungen waren ausschlaggebend für die positivrechtliche Ausgestaltung des Unternehmerbegriffs. Die wirtschaftliche Be-

-
- 1) Popitz, Handbuch der Finanzwissenschaft II, S. 180 (191 ff.); Söhn, StuW 1975, S. 1 (3); Tehler, DVR 1983, S. 163 (166).
 - 2) RGBl. 1918, S. 779; die Entwicklung setzte allerdings schon mit dem Gesetz über den Warenumsatzstempel vom 26.6.1916, RGBl. 1916, S. 639, ein. Danach wurde der Gesamtbetrag der Warenlieferungen von Gewerbetreibenden und Landwirten besteuert. Das Umsatzsteuergesetz 1918 gestaltete den Warenumsatzstempel zur Umsatzsteuer um; vgl. zur Rechtsentwicklung Grabower/Herting/Schwarz, Die Umsatzsteuer, S. 186 ff.
 - 3) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 4 IV 2c.
 - 4) S. oben S. 68 f.

tätigung dieser Veranstaltung wird erfaßt, weil die unmittelbare Besteuerung des Letztverbrauchs ¹⁾ nicht zu bewältigen ist ²⁾. Damit findet die Funktionsbestimmtheit einer steuerrechtlichen Verselbständigung der GbR ³⁾ im Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes ihre Bestätigung. Daß die GbR rechtstechnisch von ihren Gesellschaftern unterschieden wird ⁴⁾, ist eine verwaltungstechnische Notwendigkeit ⁵⁾.

III. Beginn und Ende der Verselbständigung

1. Beginn der Verselbständigung

a) Materiell-rechtliche Bedeutung

Die GbR ist im Umsatzsteuerrecht zwar ver-

-
- 1) Und zwar sowohl Dritter als auch der Gesellschafter selbst.
 - 2) Tehler, DVR 1983, S. 163 (166) bezeichnet den Unternehmer daher als "Steuereinsammler" und "Hilfskraft der Steuerbehörden bei der Besteuerung des Verbrauchs".
 - 3) S. oben S. 25 ff.
 - 4) S. oben S. 66 f.
 - 5) Allerdings werden damit auch systemwidrige Steuerkumulierungen in Kauf genommen, vgl. dazu z.B. Georgi, UStR 1968, S. 269; Kühn, UStR 1971, S. 182; Rau, UR 1987, S. 121.

selbständig ¹⁾. Die Gesellschaft verkörpert sich aber im Handeln ihrer Gesellschafter, denn trotz Verselbständigung fehlt der GbR als solcher die für die steuerrechtliche Tatbestandserfüllung unverzichtbare Handlungsfähigkeit ²⁾. Rechtstechnisch wird der GbR als solcher, nicht jedem einzelnen Gesellschafter die Umsatzsteuerpflicht zugeordnet. An diese Zuordnung knüpfen neben der Steuerschuld ³⁾ vor allem die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ⁴⁾ und die Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten ⁵⁾ an. Für die Steuerbefreiung des Kleinunternehmers ist zu prüfen, ob im Vorjahr ein Unternehmen bestanden hat ⁶⁾. Im Hinblick darauf ist die Frage von Bedeutung, zu welchem Zeitpunkt die GbR als verselbständigt Subject des Umsatzsteuergesetzes existent wird, d.h. welcher wirtschaftliche Vorgang die Gesellschaft zum Unternehmer im Sinne des § 2 UStG qualifiziert.

1) S. oben S. 25 ff.

2) Vgl. Matheja, UStR 1980, S. 197 (198).

3) Vgl. § 13 II 1. Alt. UStG als Hauptfall.

4) Vgl. § 15 UStG.

5) Vgl. §§ 18 und 22 UStG.

6) Vgl. § 19 I UStG; dazu BFH BStBl. 1985, S. 142.

- b) Keine Unternehmereigenschaft der GbR durch Gewährung von Gesellschaftsrechten

Der zivilrechtliche Entstehungszeitpunkt des Rechtsverhältnisses einer GbR ¹⁾ ist für die Umsatzsteuer ohne Belang. Steuergegenstand des Umsatzsteuergesetzes sind die in § 1 UStG genannten Umsätze, nicht Rechtsformen des Zivilrechts. Gleichwohl wird der Gründungsakt mit Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtung ²⁾ oder auf die zivilrechtliche Beurteilung ³⁾ des Vorganges bereits als eine die Unternehmereigenschaft der GbR begründende Leistung der Gesellschaft an die Gesellschafter ⁴⁾ angesehen ⁵⁾. Zwar entsteht auch nach dieser Auffassung keine Steuerschuld der GbR. Steuerbare Um-

-
- 1) Abschluß eines Gesellschaftsvertrages im Sinne des § 705 BGB; vgl. Thomas in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 705 Tz. 2; ferner unten S. 76 f.
 - 2) Z.B. Plückebaum/Malitzky, UStG, §§ 1 bis 3 Tz. 668/1; Speer, UStR 1973, S. 181; Strödter, UStR 1973, S. 219.
 - 3) So wohl Mößlang in Sölch/Ringleb/List, UStG, § 1 Tz. 130; vgl. aber derselbe, UStR 1974, S. 85.
 - 4) Gesellschaftsrechte gegen Gesellschafterbeiträge.
 - 5) Teilweise unter Berufung auf BFH BStBl. 1976, S. 265. Das Urteil betrifft den Sonderfall der Erweiterung einer Publikums-KG und ist nicht verallgemeinerungsfähig.

sätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen sind steuerfrei ¹⁾, Vorsteuerabzug ²⁾ ist insoweit ausgeschlossen ³⁾. Qualifiziert aber bereits der Gründungsvorgang die GbR zum Unternehmer und damit zum Steuerrechtssubjekt, beeinflußt das die Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die nach der Gründung an die GbR ausgeführten Leistungen.

Das verdeutlicht folgendes Beispiel ⁴⁾. Die Gesellschafter A und B beauftragen ein Marktforschungsunternehmen mit der Erstellung einer Marktanalyse für Rechnung an die GbR. Sie machen die Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit vom Ergebnis dieser Analyse abhängig. Die Umsatzsteuer auf die Kosten der Analyse sind in diesem Fall von der GbR als Vorsteuerbetrag abziehbar ⁵⁾. Die GbR hat in diesem Vorstadium bereits als Unternehmerin ⁶⁾ gehandelt. Geben A und B dagegen die Marktanalyse vor Abschluß des Gesellschaftsvertrages in Auftrag ⁷⁾, ist ein Abzug des Betrages als Vorsteuer ausgeschlossen ⁸⁾.

- 1) § 4 Nr. 8 lit. f UStG; allerdings besteht Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG.
- 2) Z.B. für die mit dem Gründungsvorgang in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuerbeträge für Rechtsberatung.
- 3) § 15 II Nr. 1 UStG.
- 4) Beispiel von Giesberts in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Tz. 574.
- 5) Der Vorsteuerabzug setzt nicht voraus, daß in dem betreffenden Steuerabschnitt bereits Leistungen erbracht worden sind; vgl. Giesberts, a.a.O., § 2 Abs. 1 u. 2 Tz. 572 m.w.N.
- 6) Nämlich durch Gewährung von Gesellschaftsrechten an A und B entstanden.
- 7) Und sind sie auch nicht auf Grund anderer Tätigkeiten umsatzsteuerrechtliche Unternehmer.
- 8) Zum Vorsteuerabzug sind nur Unternehmer berechtigt, vgl. § 15 I UStG.

Bereits die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung wirtschaftlich identischer Vorgänge erweckt Zweifel, ob die Annahme einer durch den Gründungsvorgang bewirkten Unternehmereigenschaft der GbR ¹⁾ richtig ist. Vollends erschüttert wird diese Auffassung durch eine differenzierte Betrachtung von zivilrechtlicher Struktur und wirtschaftlichem Gehalt der Gesellschaftsgründung.

Die Gründung der GbR erfolgt durch ausdrücklichen oder konkludenten Abschluß eines Gesellschaftsvertrages im Sinne des § 705 BGB ²⁾. Die Gesellschafter verpflichten sich gegenseitig, die Erreichung des Gesellschaftszwecks insbesondere durch Beiträge zu fördern. Sie erlangen damit die Rechtsstellung als Gesellschafter ³⁾. Der Abschluß des Gesellschaftsvertrages ist kein nach § 1 UStG steuerbarer Vorgang. Es fehlt bereits an einem Leistungsaustausch. Dieser setzt begrifflich die Beteiligung von zwei Parteien voraus, nämlich des Leistenden (Unternehmer) und des Leistungsempfängers (Abnehmer) ⁴⁾. Durch Abschluß des Gesellschaftsvertrages wird die Gesellschaft von den Gesellschaftern als eine wirtschaftliche Einheit konstituiert. Die Gesellschafter schaffen

1) Vgl. die oben S. 74 Fn. 3 und 4 Genannten.

2) Thomas in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 705 Tz. 3.

3) Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 705 Tz. 151 ff.

4) Husmann in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 1 Tz. 58 ff.

zunächst die zivilrechtliche Grundlage ihrer späteren Zusammenarbeit, werden aber noch nicht als Gesellschaft ¹⁾ tätig ²⁾. Als Leistende in Bezug auf die Gesellschaftsrechte kommt die GbR daher nicht in Betracht ³⁾.

Vom Abschluß des Gesellschaftsvertrages ist die von den Gesellschaftern bewirkte Beitragseinlage zu unterscheiden. Die Annahme einer Leistung der Gesellschaft an die Gesellschafter (Gewährung von Gesellschaftsanteilen gegen Beitrags-
einlage ⁴⁾ beruht auf einer undifferenzierten Betrachtung beider Vorgänge. Die Rechtsstellung als Gesellschafter ist subjektiver Ausdruck der objektiven Gegebenheit, daß zwischen mehreren Personen ein Vertrag im Sinne des § 705 BGB geschlossen und wirksam geworden ist. Daraus ergeben sich Mitgliedschaftsrechte (z.B. Stimmrecht) und Vermögensrechte (Gewinn- und Verlustbeteiligung) ⁵⁾. Die spätere Beitrags-
einlage ändert daran nichts ⁶⁾.

-
- 1) Im umsatzsteuerrechtlichen Sinne; vgl. oben S. 64 ff.
 - 2) Husmann, a.a.O., § 1 Tz. 146.
 - 3) Die Frage nach der Unternehmereigenschaft der GbR stellt sich somit nicht; vgl. auch Husmann, a.a.O., § 1 Tz. 147.
 - 4) Z.B. Plückebaum/Malitzky, UStG, §§ 1 bis 3 Tz. 668 ff.
 - 5) Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 705 Tz. 151 ff.
 - 6) Ulmer, a.a.O., § 705 Tz. 137 ff. und § 706 Tz. 17 ff.

Das auf der Grundlage der zivilrechtlichen Struktur der Gesellschaftsgründung gewonnene Ergebnis wird durch Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ¹⁾ nicht in Frage gestellt. Auch dann ist es nicht möglich, aus Gewährung der Gesellschafterstellung und Bewirken des versprochenen Beitrages ein Leistungsverhältnis im Sinne des § 1 UStG zu konstruieren. Vertragsabschluß und Bewirken des Beitrages fallen zeitlich nicht zwingend zusammen. Exemplarisch genannt seien nur sukzessiv zu erbringende Dienstleistungen ²⁾. Allein die zufällige zeitliche Kongruenz zweier Vorgänge führt nicht zu ihrer wirtschaftlichen Identität.

- c) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Unternehmereigenschaft der GbR: Die Unternehmensgründung

Der Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung ist für die Verselbständigung der GbR bei der Umsatzsteuer ohne Belang ³⁾. Maßgebend ist die Unternehmensgründung. Dieser Zeitpunkt ist gesetzlich nicht fixiert, er kann nur aus der Legaldefinition des Unter-

1) Dazu Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 106 ff.

2) Vgl. § 706 III BGB.

3) S. oben S. 74 ff.

nehmers abgeleitet werden. Nach § 2 I UStG ist Unternehmer, wer eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt ¹⁾. Daß bereits Leistungen im Sinne des § 1 UStG erbracht werden, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht erforderlich ²⁾. Demzufolge wird die Unternehmereigenschaft der GbR auch durch eine nach außen gerichtete vorbereitende Tätigkeit der Gesellschafter begründet, wenn sie dem Ziel dient, selbständig und nachhaltig Leistungen gegen Entgelt zu erbringen ³⁾. Erforderlich ist ein finaler Bezug zwischen Vorbereitungshandlung und Tätigkeit im Sinne des § 2 I UStG. Ausreichend ist die Absicht der Einnahmeerzielung ⁴⁾, Gewinnerzielungsabsicht bedarf es nach § 2 I 3 UStG nicht. Der Unternehmensgründung entspricht der Zeitpunkt des Invollzugsetzens der Gesellschaft im Zivilrecht ⁵⁾.

- 1) S. oben S. 64 ff.
- 2) Giesberts in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 572.
- 3) Giesberts, a.a.O., § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 572; Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Tz. 292 ff.; - mo -, UStR 1964, S. 188.
- 4) Für das oben S. 75 gegebene Beispiel bedeutet das: Im Ausgangsfall hat die GbR noch nicht als Unternehmer gehandelt. Die Unternehmensgründung war noch nicht erfolgt, denn die Gesellschafter wollten unverbindlich die Marktsituation analysieren. Vorsteuerabzug auf die Kosten der Marktanalyse kommt deshalb nicht in Betracht; vgl. dazu auch Giesberts, a.a.O., § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 574.
- 5) Das gilt jedenfalls dann, wenn dazu die Aufnahme der Geschäfte nach außen erforderlich ist, so RG RGZ 165, S. 199 (309); BGH BGHZ 3, S. 285 (288); Hadding in Soergel, BGB, 11. Aufl., Bd. 4, § 705 Tz. 75.

2. Ende der Verselbständigung

a) Unanwendbarkeit des Rechtsgedankens aus § 730 II 1 BGB

Die Unternehmereigenschaft endet mit dem letzten Akt unternehmerischer Betätigung ¹⁾. Maßgebend ist die Abwicklung der letzten Rechtsbeziehung, die mit dem aufgegebenen Unternehmen in Zusammenhang steht ²⁾. Fällt dieser Zeitpunkt mit Auflösung und Liquidation (Vollbeendigung der Gesellschaft) zusammen, stellt sich das Problem, ob und bejahendenfalls wann die GbR auch als Zuordnungssubjekt des Umsatzsteuergesetzes erlischt. Praktisch wird der Fall, wenn nach Verteilung des Gesamthandsvermögens ³⁾ Steuernachforderungen festzusetzen sind oder die Steuer erst durch Abwicklungshandlungen entsteht. Gilt der zivilrechtliche Zeitpunkt des Erlöschens der Gesellschaft auch im Steuerrecht, geht der Steueranspruch ins Leere; die Gesellschaft existiert nicht mehr.

Der Bundesfinanzhof ⁴⁾ und ihm folgend Teile der Literatur ⁵⁾ helfen hier mit der Rezeption eines vorgeblich in § 730 II 1 BGB zum Ausdruck kommenden Rechtsgedankens: Solange noch Steueransprüche gegen die GbR bestehen, bestehe die Gesellschaft auch ohne

1) RFH RFHE 29, S. 22.

2) Giesberts, a.a.O., § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 596.

3) Vgl. §§ 730 ff. BGB.

4) BFH BStBl. 1971, S. 540; 1981, S. 293.

5) Z.B. Hofmann, UStR 1981, S. 127.

Aktivvermögen fort. Die Tragfähigkeit dieser Begründung ist zweifelhaft ¹⁾. Bereits im Zivilrecht ist heftig umstritten, ob lediglich das Vorhandensein von Gesellschaftsschulden das Erlöschen der GbR hindert ²⁾. Darüber hinaus verbietet die unterschiedliche Interessenlage eine unreflektierte Rezeption zivilrechtlichen Gedankenguts in das Steuerrecht.

Zivilrechtlich sind Auflösung und Liquidation (Abwicklung) der Gesellschaft zu unterscheiden ³⁾. Das Bürgerliche Gesetzbuch kennt sechs Auflösungsgründe ⁴⁾, sonstige wie ein auf Auflösung gerichteter Gesellschafterbeschuß, Eintritt einer auflösenden Bedingung und Fristablauf kommen hinzu ⁵⁾. Die Auflösung hat im Regelfall ⁶⁾ nicht die Vollbeendigung der Gesellschaft zur Folge. Die werbende Gesellschaft wandelt sich zur Abwicklungsgesellschaft ⁷⁾.

- 1) Ablehnend Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 23; Jessen, NJW 1974, S. 2274; vgl. auch FG Berlin EFG 1987, S. 313.
- 2) Dagegen z.B. BGH NJW 1979, S. 1987; Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 730 Tz. 25 m.w.N.
- 3) Ulmer, a.a.O., Vor § 723 Tz. 5.
- 4) Vgl. §§ 723 bis 728 BGB.
- 5) Zu den Einzelheiten vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 59 V.
- 6) Ausnahme bei der Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen; Ulmer, a.a.O., Vor § 723 Tz. 10.
- 7) Änderung des Gesellschaftszwecks durch Vertragsgestaltung unter Wahrung der Gesellschaftsidentität; Ulmer, a.a.O., Vor § 723 Tz. 22 f.

Nach §§ 730 ff. BGB ist ein besonderes Abwicklungsverfahren durchzuführen. Das Verfahren ist erforderlich, weil die GbR als Dauerschuldverhältnis mit Gesamthandsvermögen konzipiert ist ¹⁾. Hätte die Auflösung bereits die Vollbeendigung der Gesellschaft zur Folge, würde das Gesamthandsvermögen in ein rechtliches Vakuum gestellt. Für die Gesellschaftsgläubiger entfiele mangels Schuldner die Möglichkeit, sich vorrangig aus dem Gesellschaftsvermögen zu befriedigen ²⁾. Aus diesem Grund enthalten die §§ 730 ff. BGB Vorschriften über die Berichtigung der Gesamthandsverbindlichkeiten; nur deshalb gilt die GbR nach § 730 II 1 BGB als fortbestehend ³⁾. Nach vollständiger Abwicklung des Gesamthandsvermögens tritt Vollbeendigung ein ⁴⁾, denn der Zweck der Abwicklungsgesellschaft ist erreicht: Gesamthandsvermögen steht den im Zuge der Abwicklung nicht befriedigten Gesellschaftsgläubern nicht mehr zur Verfügung ⁵⁾.

1) Ulmer, a.a.O., Vor § 723 Tz. 5.

2) Ulmer, a.a.O., § 730 Tz. 1. Dabei ist ohne Belang, ob zivilrechtlich die GbR als solche oder aber jeder einzelne Gesellschafter als Vermögensträger angesehen wird; vgl. oben S. 6 ff. . Zumindest bewirkt die Existenz der GbR die Vermögensbindung nach §§ 718 f. BGB. Daran knüpft die Vollstreckungsmöglichkeit nach § 736 ZPO.

3) Ulmer, a.a.O., § 730 Tz. 25 f.; Hadding in Soergel, BGB, 11. Aufl., Bd. 4, § 730 Tz. 14.

4) BFE BFHE 123, S. 398 (404); Hessisches FG EFG 1974, S. 123; FG Düsseldorf EFG 1974, S. 281; FG Rheinland Pfalz EFG 1975, S. 82; FG Düsseldorf EFG 1977, S. 506; Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 23; Jessen, NJW 1975, S. 2274.

5) Ulmer, a.a.O., § 730 Tz. 25 f.; Hadding, a.a.O., § 730 Tz. 14.

Im Steuerrecht geht es nicht um die Befriedigung aus dem Gesellschaftsvermögen, wenn entsprechend § 730 II 1 BGB das Fortbestehen der GbR über die zivilrechtliche Vollbeendigung hinaus fingiert wird ¹⁾. Die Vollstreckungsmöglichkeit des Steuergläubigers aus § 267 AO ist nach Verteilung des Gesamthandsvermögens wirtschaftlich ebenso wertlos wie die des Privatgläubigers aus § 736 ZPO ²⁾. Im Steuerrecht besteht vielmehr die Besonderheit, daß der Steueranspruch gegen die Gesellschaft zunächst durch Steuerbescheid festzusetzen ist, um dann möglicherweise auf die Gesellschafter als Haftende ³⁾ zurückzugreifen (Akzessorietät der Haftung) ⁴⁾. Das gilt sowohl für vor der Auflösung als auch für nach der Auflösung durch Abwicklungshandlungen entstandene Steueransprüche. Kann nun ein Steuerbescheid gegen die vollbeendete GbR nicht mehr ergehen, steht die Finanzbehörde dem Ablauf der Festsetzungsfrist machtlos gegenüber ⁵⁾. Die Interessenlage im Steuerrecht ist damit wesentlich verschieden von der im Zivilrecht. Daran scheitert die Rezeption des Rechtsgedankens aus § 730 II 1 BGB.

1) S. oben S. 80 f.

2) Das hat FG Düsseldorf EFG 1977, S. 506 klar erkannt.

3) Dazu unten S. 151 ff.

4) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 69 AO Tz. 7.

5) Vgl. § 191 V Nr. 1 AO.

- b) Zugriff auf die Gesamtheit der Gesellschafter nach zivilrechtlicher Vollbeendigung der GbR kraft funktionaler Verselbständigung

Die Umsatzsteuer ist eine rechtsformunabhängige Steuer. Unternehmereigenschaft und damit funktionale Verselbständigung wirtschaftlicher Gebilde beurteilt sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften, nicht nach zivilrechtlichen Organisationsstrukturen ¹⁾. Für den Beginn der Verselbständigung ist das Zivilrecht nicht maßgeblich ²⁾. Dasselbe gilt für das Ende der Verselbständigung. Der Unternehmer im Sinne des § 2 UStG bleibt unabhängig davon, ob er nach zivilrechtlicher Beurteilung werbende Gesellschaft, Abwicklungsgesellschaft oder nach Abwicklung bereits erloschen ist, im Steuerrecht so lange Zuordnungssubjekt steuerrechtlicher Rechte und Pflichten, wie es zum Zwecke der Besteuerung erforderlich ist. Das ist wesentlicher Inhalt der funktionalen Verselbständigung ³⁾. Mit dem Unternehmerbegriff wird nicht die GbR als Rechtsverhältnis verselbständigt, sondern die zusammengeschlossenen Gesellschafter, weil sie in ihrer Gesamtheit die Merkmale des Steuertatbestandes erfüllen ⁴⁾.

1) S. oben S. 1 f.

2) Sondern der Zeitpunkt der Unternehmensgründung; s. oben S. 78 f.

3) S. oben S. 25 ff.

4) S. oben S. 64 ff.

Das Steuerrecht trägt zwar der personenrechtlichen Verbundenheit der Gesellschafter Rechnung, so im Vollstreckungsrecht mit § 267 AO. Damit macht sich das Steuerrecht aber nicht von zivilrechtlichen Vorfragen abhängig. Der Festsetzung eines Steueranspruches im oben gegebenen Beispiel ¹⁾ steht nicht entgegen, daß das steuerrechtlich verselbständigte Gebilde (Unternehmer im Sinne des § 2 UStG) nach zivilrechtlichen Maßstäben bereits erloschen ist. Die zivilrechtliche Vollbeendigung des Gesellschaftsverhältnisses hat nur steuerverfahrensrechtliche Konsequenzen, etwa bei der Adressierung von Steuerbescheiden ²⁾, nicht aber auf die materiellrechtliche Eigenschaft als steuerrechtlicher Pflichtenträger im oben ³⁾ charakterisierten Sinne. Solange noch Steueransprüche gegen den Unternehmer bestehen, ist auch die letzte Rechtsbeziehung noch nicht abgewickelt, die mit dem aufgegebenen Unternehmen in Zusammenhang steht ⁴⁾.

1) S. oben S. 80.

2) Vgl. dazu Kruse, DStR 1974, S. 395; ferner unten S. 132 ff.

3) S. 64 ff.

4) S. oben S. 80; ferner RFH RFHE 29, S. 22; nur im Ergebnis gl.A. BFH BStBl. 1971, S. 540; 1981, S. 293; BFHE 150, S. 293; Hofmann, UStR 1981, S. 127.

C) Gewerbesteuer

I. Der Unternehmer als Steuerrechtssubjekt der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer (§ 3 II AO) ¹⁾. Gegenstand der Besteuerung ist der im Inland betriebene stehende Gewerbebetrieb ²⁾ als wirtschaftlich selbständiger Organismus (§ 2 I 1 GewStG) ³⁾. Besteuerungsgrundlagen sind Gewerbeertrag und Gewerbekapital (§ 6 S. 1 GewStG) ⁴⁾. Die Besteuerung knüpft damit ausschließlich an die Ertragskraft des Gewerbebetriebs selbst ⁵⁾, nicht an den personalen Zufluß des Ertrages. Allerdings fehlt dem Gewerbebetrieb eine Verfassung, die seine steuerrechtliche Handlungsfähigkeit garantiert. Der Gegenstand der Besteuerung ist daher einem Steuerrechtssubjekt zuzurechnen, das die aus der Verwirklichung des Gewerbesteuerstatbestandes resultierenden steuerrechtlichen Pflichten erfüllt ⁶⁾.

§ 5 I 1 GewStG bestimmt den Unternehmer als Steuerschuldner. Als Unternehmer gilt nach § 5 I 2 GewStG der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Damit werden

- 1) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 4 IV 1.
- 2) Zum Reisegewerbebetrieb vgl. § 35a GewStG.
- 3) Steinberg in Lenski/Steinberg, GewStG, § 5 Tz. 3.
- 4) I.V. mit §§ 7 ff. u. 12 ff. GewStG.
- 5) Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 21 I.
- 6) Muthling/Fock, GewStG, § 5 Tz. 1.

die Steuerrechtssubjekte der Gewerbesteuer ausschließlich als Zuordnungssubjekte der Steuerschuld legal definiert. Das ist zu eng ¹⁾. Der Unternehmer im Sinne des § 5 GewStG ist potentiellles Zuordnungssubjekt aller Rechte und Pflichten, die Gegenstand eines Steuerrechtsverhältnisses sein können ²⁾. Entgegen Knobbe-Keuk ³⁾ ändert auch der Realsteuercharakter der Gewerbesteuer ⁴⁾ daran nichts. Die Vorschrift belegt, daß die vordergründige und unzutreffende Definition der Steuerrechtsfähigkeit ⁵⁾ ihren Niederschlag im Gesetz gefunden hat ⁶⁾.

Die Legaldefinition durch § 5 I GewStG ist lückenhaft und im Wege der Analogie auszudehnen ⁷⁾. Sie betrifft entgegen dem zu engen Wortlaut nicht nur die Steuerschuldnerschaft. Bei Erfüllung der in der Vorschrift aufgestellten Voraussetzungen ist der Unternehmer potentiellles Zuordnungssubjekt aller Rechte und Pflichten, die Gegenstand eines Steuerrechtsverhältnisses sein können ⁸⁾. Maßgebend ist nach § 5 I 2 GewStG, wem das Ergebnis des Gewerbebetriebes

1) Zutreffend Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 18.

2) S. oben S. 4 ff.

3) Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 21 I; ähnlich Steinberg in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Tz. 4 und § 5 Tz. 2.

4) S. oben S. 86.

5) S. oben S. 9 ff.

6) Insoweit war z.B. § 18 pr. GewStG 1891 treffender formuliert; s. unten S. 90.

7) Vgl. dazu Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 112 ff.

8) S. oben S. 4 ff.

bes zuzurechnen ist und wer das unternehmerische Risiko trägt ¹⁾. Entscheidend ist allein das Innenverhältnis; wer im Handelsregister als Inhaber des Betriebes eingetragen ist oder wem eine gewerberechtliche Genehmigung erteilt wurde, ist ohne Belang ²⁾. Tritt z.B. ein Angestellter, Beauftragter oder Treuhänder gegenüber Dritten als Inhaber des Gewerbebetriebes auf, begründet das nicht seine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 5 GewStG ³⁾. Für die Gewerbesteuer sind die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ausschlaggebend, selbst entgegenstehende Vereinbarungen der Beteiligten ändern daran nichts ⁴⁾.

II. Die GbR als Unternehmer im Sinne des § 5 GewStG - eine funktionsbestimmte Verselbständigung

Die Frage, ob bei der GbR das Gewerbe auf Rechnung der Gesellschaft oder aber auf Rechnung der Gesellschafter betrieben wird, beantwortet das materielle Steuerrecht, nicht das Zivilrecht. Betreibt eine Personenmehrheit in der Rechtsform einer

- 1) Kruse, a.a.O., § 33 AO Tz. 18; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 21 I; Steinberg in Lenski/Steinberg, GewStG, § 5 Tz. 3.
- 2) Steinberg, a.a.O., § 5 Tz. 3.
- 3) RFH RFHE 36, S. 20; darin unterscheidet sich der Unternehmerbegriff des Gewerbesteuergesetzes etwa von dem des Umsatzsteuergesetzes, der maßgebend auf das Außenverhältnis abstellt, s. oben S. 64 ff.
- 4) BFH BFHE 101, S. 245.

GbR ein Gewerbe, sind zwei Anknüpfungspunkte denkbar. Sowohl jeder einzelne Gesellschafter als auch die GbR als solche kommen als Steuerrechtssubjekt der Gewerbesteuer in Betracht. Die Besteuerung knüpft nämlich ausschließlich an die Ertragskraft des Gewerbebetriebes selbst, nicht an den personalen Zufluß des Ertrages ¹⁾. § 5 GewStG regelt nicht mehr als die Zurechnung des Gegenstandes der Besteuerung an ein Steuerrechtssubjekt ²⁾. Eine über die bloße Zurechnung hinausgehende Verknüpfung des Steuerobjektes mit dem Steuerrechtssubjekt wie bei den Personensteuern ³⁾ kennt das Gewerbesteuergesetz darum nicht ⁴⁾. Die Zurechnung berührt demzufolge nicht die Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer. Bei der Erfassung der in Gewerbeertrag ⁵⁾ und Gewerbekapital ⁶⁾ zum Ausdruck kommenden Steuerkraft ist es ohne Belang, ob der einzelne Gesellschafter ⁷⁾ oder aber die GbR als verselbständigtetes Zuordnungssubjekt Steuerschuldner ist. Auswirkungen ergeben sich nur bei der verfahrensrechtlichen Durchsetzung des Steueranspruches ⁸⁾. Das reduziert die Kriterien für die gesetzliche Bestimmung des

- 1) Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl., § 21 I; s. bereits oben S. 86.
- 2) S. oben S. 87 f.
- 3) Zur Charakterisierung der Personensteuern vgl. Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 4 IV 2.
- 4) Allerdings gibt es subjektive Durchbrechungen dieses Objektsteuersystems; vgl. z.B. §§ 8 Nr. 9; 10a S. 2 GewStG.
- 5) § 6 S. 1 i.V. mit §§ 7 ff. GewStG.
- 6) § 6 S. 1 i.V. mit §§ 12 ff. GewStG.
- 7) Neben den anderen Gesellschaftern als Gesamtschuldner im Sinne des § 44 AO.
- 8) S. unten S. 134 ff.

Steuerrechtssubjektes im Fall der GbR auf solche der Verfahrensökonomie. Insoweit hat der Gesetzgeber freie Hand. Beleg dafür ist die Entstehungsgeschichte des § 5 I 3 GewStG.

Die Vorschrift geht zurück auf die entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften¹⁾. So lautet § 18 pr. GewStG 1891²⁾:

"Gewerbe, welche von mehreren Personen betrieben werden, sind ebenso zu besteuern, als wenn sie nur von einer Person betrieben würden.

Für die Erfüllung der nach diesem Gesetz den Steuerpflichtigen obliegenden Verpflichtungen haften die Theilnehmer (Gesellschafter) solidarisch."

Inhaltlich Übereinstimmend regelt § 18 pr. GewStVO 1927³⁾:

"Schuldner der Gewerbesteuer ist der Inhaber des Betriebes. Wird ein Gewerbe von mehreren Personen betrieben, so haften diese als Gesamtschuldner."

Aus dem Wortlaut dieser Vorschriften zieht Knobbe-Keuk⁴⁾ den Schluß, die Personengesellschaft als solche sei Steuerschuld-

1) Vgl. die Übersicht über die Gewerbesteuer-gesetzgebung der Länder (Stand vom 31.12.1936) in RStBl. 1937, S. 699.

2) GS 1891, S. 205.

3) Vom 15.3.1927, GS 1927, S. 21.

4) JbFfSt. 1975/76, S. 175 (176 f.).

ner, die einzelnen Gesellschafter hingegen Haftende ¹⁾. Dafür scheint zu sprechen, daß der steuerrechtliche Haftungsbegriff nach heutigem Verständnis ausschließlich eine Neben- oder Fremdhftung, also ein Einstehenmüssen für fremde Schuld zum Inhalt hat ²⁾. Indes übersieht Knobbe-Keuk ³⁾, daß unter Geltung der zitierten Vorschriften die dem Steuerrecht eigene Trennung von Schuld und Haftung in der Gesetzesterminologie nicht vollzogen wurde. Das hat Arens ⁴⁾ im Jahre 1927 überzeugend begründet.

Auch die von Knobbe-Keuk ⁵⁾ angeführte Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts ⁶⁾ stützt nicht die Annahme einer im Verhältnis zur Steuerschuld der Gesellschaft akzessorischen Haftung der Gesellschafter. Im Rahmen einer Erörterung der "solidarischen Haft" der Gesellschafter nach § 18 II pr. GewStG 1891 ⁷⁾ verweist das Gericht darauf, daß entsprechend dem Rechtsgedanken aus § 736 ZPO jeder einzelne Gesellschafter zur Gewerbesteuer veran-

1) § 18 S. 2 pr. GewStVO 1927 wiederhole den Hauptfall des § 113 RAO; Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 177.

2) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 4 und vor § 69 AO Tz. 3; s. auch unten S. 151 ff.

3) A.a.O., S. 176 f.

4) VJSchrStuFR 1927, S. 567.

5) A.a.O., S. 176.

6) ProVGSt 13, S. 412.

7) Vgl. den Gesetzestext oben S. 90.

lagt werden müsse ¹⁾. Entgegen Knobbe-Keuk ²⁾ läßt sich aus der Stellungnahme des Gerichts zur Durchsetzung des Steueranspruches gegen die Gesellschafter nichts für die Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft herleiten. Vielmehr belegen die vom Preußischen Oberverwaltungsgericht ³⁾ mitgeteilten Entscheidungsgründe, daß aus der fehlenden steuerrechtlichen Verselbständigung der Gesellschaft verfahrensrechtliche Probleme resultieren: Da die Gesellschaft nicht Zuordnungssubjekt der Steuerschuld ist, kann die Finanzbehörde nicht die Gesellschaft als solche veranlagern. Sie muß sich an jeden einzelnen Gesellschafter halten.

Erste reichseinheitliche Kodifikation ⁴⁾ ist das Gewerbesteuergesetz 1936 ⁵⁾.

§ 5 I des Gesetzes lautet:

"Steuerschuldner ist der Unternehmer. Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Wird das Gewerbe für Rechnung mehrerer Personen betrieben, so sind diese Gesamtschuldner."

1) ProVGSt 13, S. 412 (415 f.).

2) A.a.O., S. 176.

3) A.a.O., S. 415 f.

4) Die Vereinheitlichung des Landesrechts (s. oben S. 90) durch Notverordnung v. 1.12.1930 ("Gewerbesteuerrahmengesetz"), RGBl. I 1930, S. 517 (537 ff.) scheiterte, weil nur die Länder Mecklenburg und Oldenburg diese Regelung übernommen haben. Das Gesetz v. 21.1.1935, RGBl. I 1935, S. 23 verzichtete ausdrücklich auf die allgemeine Einführung des Rahmengesetzes.

5) V. 1.12.1936, RGBl. I 1936, S. 979.

Die Vorschrift bedeutet im Vergleich zum preußischen Gewerbesteuerrecht ¹⁾ keine materielle Rechtsänderung. Sie ist aber präziser formuliert, weil sie die Steuerschuld der Gesellschafter nicht als "Haftung" ²⁾ bezeichnet. Nach dem nunmehr eindeutig zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers sind die Gesellschafter unmittelbare Schuldner der Gewerbesteuer ³⁾, und zwar Gesamtschuldner im Sinne des § 7 III StAnpG ⁴⁾.

Die bis Erhebungszeitraum 1964 geltende Fassung des § 5 I 3 GewStG 1936 führte zu massiver Kritik in der Literatur ⁵⁾, denn durch die unmittelbare Steuerschuldnerschaft jedes einzelnen Gesellschafters hatte insbesondere die handelsrechtliche Haftungsbeschränkung des Kommanditisten nach § 171 I HGB im Steuerrecht keine Wirkung. Er konnte entsprechend der Rechtsnatur der Gesamtschuld voll in Anspruch genommen werden ⁶⁾. Die Kritiker ⁷⁾

1) S. oben S. 90.

2) S. oben S. 91.

3) Vgl. die amtliche Begründung zu § 5 GewStG 1936, RStBl. 1937, S. 693 (694); ferner RFH GrS RFHE 43, S. 319.

4) Entspricht § 44 I AO.

5) Vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1. Aufl., § 21 I 1; Meßmer, FR 1959, S. 103; Just, BB 1962, S. 1034; Bühler, Steuerrecht I, 2. Aufl., S. 180 und Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., S. 78.

6) Vgl. § 7 III StAnpG, § 44 I AO.

7) Vgl. die Nachweise in Fn. 5.

versuchten, entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut ¹⁾ eine Gewerbesteuerschuld der Gesellschaft als solcher zu begründen. Damit sollte die sinngemäße Anwendung des § 171 I HGB im Steuerrecht über die Vorschrift des § 113 RAO 1931 ²⁾ ermöglicht werden. Das galt besonders deshalb, weil der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung zu einer vollen Inanspruchnahme des Kommanditisten für die Gewerbesteuer-schuld gelangte ³⁾. Eine dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde blieb ohne Erfolg ⁴⁾. Das Bundesverfassungsgericht ⁵⁾ führte in der Begründung aus: "Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts braucht der Gesetzgeber bei der Bestimmung der Schuldnerschaft für die Gewerbesteuer nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen Die Inanspruchnahme des Kommandisiten ist auch sachlich hinreichend gerechtfertigt Die Gewerbesteuer stellt auf die Leistungsfähigkeit des ganzen Gewerbebetriebes ab. Da der Kommanditist Mitunternehmer ist, braucht seine Schuldnerschaft für die Gewerbesteuer nicht begrenzt zu werden; es kann ihm auch das Betriebsergebnis voll zugerechnet werden"

1) S. oben S. 92.

2) § 113 RAO lautet: "Wo Gesellschaften, Vereine oder Genossenschaften der Besteuerung unterliegen, gelten für die persönliche Haftung der einzelnen Gesellschafter und Mitglieder sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes"; entspricht § 93 RAO 1919.

3) Vgl. z.B. BFH BStBl. 1964, S. 433; ferner BFH GrS BStBl. 1966, S. 158.

4) BVerfG BVerfGE 24, S. 112.

5) A.a.O., S. 117 ff.

Die kritischen Stellungnahmen in der Literatur ¹⁾ blieben nicht ohne Wirkung.

§ 5 I 3 GewStG lautet in der Fassung durch das Steueränderungsgesetz 1965 ²⁾:

"Wird das Gewerbe für Rechnung mehrerer Personen betrieben, so sind diese Gesamtschuldner; in diesem Fall reicht die persönliche Steuerpflicht des einzelnen Unternehmers nur soweit, als er nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts für Verbindlichkeiten des Gewerbebetriebs haftet."

Damit war die geforderte Haftungsbegrenzung des Kommanditisten ³⁾ steuerrechtlich festgeschrieben. Allerdings geschah das nicht durch Zuordnung der Steuerschuld an die Gesellschaft als solche ⁴⁾, sondern auf Grundlage der unveränderten gesetzgeberischen Konzeption einer primären Steuerschuld der einzelnen Gesellschafter. Es blieb die bereits vom Preußischen Oberverwaltungsgericht ⁵⁾ erkannte verfahrensrechtliche Konsequenz. Steuerschuldner (Gesamtschuldner) waren die einzelnen Gesellschafter, nicht die Gesellschaft als solche. Der Gewerbesteuermeßbescheid mußte demnach gegen jeden einzelnen Gesellschafter ergehen, sie waren Verfahrensbeteiligte und Prozeßpartei ⁶⁾. Die direkte Vollstreckung der

1) Vgl. die oben S. 93 Fn. 5 Genannten.

2) Art. 3 Nr. 3 StÄndG 1965 v. 14.5.1965, BGBl. I 1965, S. 377.

3) Vgl. oben S. 93 f.

4) Um dann über § 113 RAO zur entsprechenden Anwendung des § 171 I HGB zu gelangen.

5) PROVGSt 13, S. 412 (415 f.); s. bereits oben S. 91 f.

6) So zutreffend Knobbe-Keuk, JbFfSt. 1975/76, S. 175 (177 f.) und Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1. Aufl., § 21 I 1.

Gemeinden in das Gesellschaftsvermögen ¹⁾
war in Anbetracht dieser Rechtslage unzu-
lässig.

Das stellte die Praxis vor unlösbare Pro-
bleme. Entgegen der materiellen Rechtslage
behandelte die Finanzverwaltung die Ge-
sellschaft als Steuerrechtssubjekt des
Gewerbsteuergesetzes; gegen sie wurde der
Gewerbsteuermeßbescheid gerichtet, sie war
Beteiligte des steuerrechtlichen Verwal-
tungsverfahrens ²⁾. Vor den Gerichten wurde
die Gesellschaft als Prozeßbeteiligter zuge-
lassen ³⁾. Erst § 5 I 3 GewStG in der
Fassung durch das Einführungsgesetz zur
Abgabenordnung ⁴⁾ sanktioniert diese

1) Nach den §§ 329 RAO 1931, 267 AO 1977
entsprechenden landesrechtlichen Vor-
schriften; § 329 RAO 1931 galt für die
Realsteuern nicht, vgl. § 3 III RAO 1931.

2) Vgl. Knobbe-Keuk, JbFfSt. 1975/76,
S. 175 (177 f.); Messmer, FR 1959,
S. 103 (Fn. 12). Der Bundesminister der
Finanzen bezeichnete es als "zweckmäßig",
die Gesellschaft als Steuerschuldner
zu behandeln, vgl. die Stellungnahme
des Bundesministers der Finanzen in
BFH-Urteil BStBl. 1955, S. 294 (295).

3) Dazu RFH GrS RFHE 43, S. 319 (320):
"Es bestehen zwar rechtlich keine Be-
denken und es wird den Bedürfnissen
der Praxis entsprechen, die Personal-
gesellschaft als solche zur Gewerbe-
steuer heranzuziehen und entsprechend
der Gesamthaftung aller Gesellschafter
auf Grund der Heranziehung der Gesell-
schaft zunächst in das Vermögen der Ge-
sellschaft zu vollstrecken. Im Sinne
des Gewerbsteuergesetzes muß aber da-
von ausgegangen werden, daß als Steuer-
schuldner nur die Gesellschafter in
ihrer Gesamtheit in Betracht kommen."

4) Vom 14.12.1976, BGBl. I 1976, S. 3341.

rechtswidrige Praxis, indem die Gesellschaft als solche zum Steuerrechtssubjekt des Gewerbesteuergesetzes erklärt wird ¹⁾. Mit Blick auf ihre wechselvolle Geschichte ist die Vorschrift ein Paradebeispiel dafür, daß die Anknüpfung der Steuergesetze an ein Steuerrechtssubjekt ausschließlich nach funktionalen Kriterien erfolgt. Rechtsfähigkeit hat in diesem Zusammenhang keinen Platz, maßgebend sind die Bedürfnisse einer praktikablen Steuererhebung.

D) Grundsteuer

Die Grundsteuer ist die zweite Realsteuer ²⁾. Steuergegenstand ist der Grundbesitz im Sinne des § 2 GrStG. Entsprechend dem Objektsteuercharakter ³⁾ ist der Steuergegenstand einem Steuerrechtssubjekt zum Zwecke der Besteuerung zuzurechnen. Das regelt § 10 GrStG. Steuerschuldner ⁴⁾ ist derjenige, dem der Grundbesitz bei der Feststellung des Einheitswertes zugerechnet ist, § 10 I GrStG. Nach § 39 I AO handelt es sich dabei zwar regelmäßig um den

1) Die Änderung des § 5 I 3 GewStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, S. 2436, hat nur redaktionelle Bedeutung.

2) Vgl. § 3 II AO.

3) S. oben S. 89.

4) Die Steuerrechtssubjekte der Grundsteuer sind potentielle Zuordnungssubjekte aller Rechte und Pflichten, die Gegenstand eines Steuerrechtsverhältnisses sein können. Der Wortlaut des § 10 GrStG ist daher zu eng; zum entsprechenden Befund bei der Gewerbesteuer s. oben S. 86 f.

zivilrechtlichen Eigentümer, also um natürliche und juristische Personen. Da für die Grundsteuer aber wirtschaftliche Zurechnung (§ 39 II Nr. 1 AO), nicht zivilrechtliches Eigentum maßgebend ist ¹⁾, kommen darüber hinaus auch zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde als Steuerrechtssubjekte des Grundsteuergesetzes in Betracht ²⁾. Nach Troll ³⁾ soll das auch für die GbR gelten, sie sei als solche Schuldner der Grundsteuer. Der Einheitswert des Grundstücks ⁴⁾ müsse deshalb nicht aufgeteilt werden. Die Gesellschafter seien zwar nicht unmittelbare Steuerschuldner, sie hafteten aber als Gesamtschuldner ⁵⁾.

Für eine Steuerrechtssubjektivität der GbR gibt das Grundsteuergesetz nichts her. Ist der Steuergegenstand mehreren Personen zugerechnet, so sind sie Gesamtschuldner, § 10 III GrStG. Damit scheidet die Gesellschaft als Steuerrechtssubjekt aus. Steuerschuldner sind nur die einzelnen Gesellschafter als Gesamtschuldner nach § 44 I AO, nicht die Gesellschaft als solche. Dieser Befund ist vergleichbar mit der Rechtslage unter Geltung des § 5 GewStG 1936 ⁶⁾. Entsprechend dem

- 1) Sog. "wirtschaftliches Eigentum"; zur Kritik an diesem Begriff s. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 39 AO Tz. 11.
- 2) RFH RStBl. 1939, S. 729: nicht rechtsfähige Stiftung.
- 3) GrStG, 5. Aufl., § 2 Tz. 2 und 5; ebenso Gürsching/Stenger, BewG und VStG, § 3 BewG Tz. 7.
- 4) § 39 II Nr. 2 AO; § 3 S. 2 BewG.
- 5) Troll, a.a.O., § 2 Tz. 2.
- 6) S. oben S. 92 ff.

Wesen der Gesamtschuld schuldet jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung, § 44 I 2 AO ¹⁾. Nur deshalb ist eine getrennte und anteilige Zurechnung des Einheitswertes für die Besteuerung nicht erforderlich ²⁾.

Vom Gesetzgeber möglicherweise nicht bedachte verfahrensrechtliche Konsequenz der fehlenden funktionalen Verselbständigung der GbR ist, daß eine Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen nach den § 267 AO entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften ausscheidet ³⁾. De lege lata kann lediglich der Anteil des in Anspruch genommenen Gesamtschuldners am Sondervermögen der Gesellschaft gepfändet werden ⁴⁾. Zudem ergeben sich die bei der Gewerbesteuer aufgezeigten Probleme bei der einheitlichen Verfahrensbeteiligung der Gesellschafter und der Haftungsbeschränkung des Kommanditisten ⁵⁾. De lege ferenda ist dieser Problemlage durch Angleichung des § 10 III GrStG an § 5 I 3 GewStG ⁶⁾ Rechnung zu tragen, d.h. durch funktionale Verselbständigung der Personengesellschaft im Grundsteuergesetz.

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 44 AO Tz. 8.

2) § 39 II Nr. 2 AO.

3) S. bereits oben S. 95 f.

4) Vgl. § 321 VII AO i.V. mit § 859 I ZPO; dazu Kruse, a.a.O., § 321 AO Tz. 16 ff.

5) S. oben S. 90 ff.

6) S. oben S. 96 f.

E) Grunderwerbsteuer

I. Der Grundwechsel als Besteuerungsgegenstand

Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrssteuer ¹⁾. Sie erfaßt den Umsatz gewerblicher und nichtgewerblicher Art von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG ²⁾. Steuergegenstand sind die in § 1 I bis IV GrEStG genannten Rechtsvorgänge ³⁾. Zwar geht das Grunderwerbsteuergesetz 1983 ⁴⁾ im Fall des rechtsgeschäftlichen Grundstückserwerbs nicht unmittelbar vom Eigentumsübergang (Grundwechsel) ⁵⁾, sondern vom Abschluß des Kaufvertrages oder des sonstigen Verpflichtungsgeschäftes aus ⁶⁾. Daraus folgt allerdings nicht, daß das weitere Schicksal des Verpflichtungsgeschäftes für die Besteuerung bedeutungslos ist ⁷⁾. Insbesondere soll nicht das Verpflichtungsgeschäft als solches ⁸⁾ besteuert werden ⁹⁾. Hintergrund der Anknüpfung ist auch hier die Praktikabilität der Besteuerung. Der "Kaufvertrag ist für die an einem Grundstücks-

1) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 4 IV 2b.

2) Hohrmann/Lierow, GrEStG, S. 1.

3) Einzelheiten zum Besteuerungstatbestand bei Boruttau/Egly/Sigloch, GrEStG, 12. Aufl., Vorb. Tz. 156 ff.

4) Vom 17.12.1982, BGBl. I 1982, S. 1777; vgl. schon Grunderwerbsteuergesetz 1940 v. 29.3.1940, RGBl. I 1940, S. 585.

5) So noch Grunderwerbsteuergesetz 1919 v. 12.9.1919, RGBl. I 1919, S. 1617.

6) Vgl. § 1 I Nr. 1, II GrEStG.

7) BFH BStBl. 1974, S. 687; vgl. auch § 16 GrEStG.

8) Diese Anknüpfung lag dem Reichsstempelgesetz in der Fassung v. 3.6.1906, RGBl. I 1906, S. 695 zugrunde.

9) Vgl. Boruttau/Egly/Sigloch, GrEStG, 12. Aufl., Vorb. Tz. 316.

geschäft Beteiligten der wichtigste Vorgang. Im Vertrag sind der Preis, die Zahlungsbedingungen, der Zeitpunkt der Besitzübertragung und die sonstigen Vereinbarungen enthalten. Das Geschäft ist damit seinem Inhalt nach bindend festgelegt" ¹⁾. Die Besteuerung ist so unabhängig von dem oftmals durch Zufälligkeiten beeinflussten Eigentumsübergang nach §§ 873 I, 925 I BGB. Zudem entfällt das Interesse, den Grundwechsel zur Einsparung von Zinsen hinauszuschieben ²⁾. Trotz der unmittelbaren Anknüpfung an das Kausalgeschäft ist daher gegenüber dem Grunderwerbsteuergesetz 1919 ³⁾ keine Änderung eingetreten. Besteuert wird der Grundwechsel um des Erwerbes willen, nicht das Kausalgeschäft ⁴⁾.

II. Die GbR als besonderer Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes

Die Steuerrechtssubjekte der Grunderwerbsteuer nennt § 13 GrEStG ⁵⁾. Bei rechtsgeschäftlichem Grundstückserwerb sind das

- 1) Amtliche Begründung zum Grunderwerbsteuergesetz 1940, RStBl. 1940, S. 387 (388 f.).
- 2) Hohrmann/Lierow, GrEStG, S. 14.
- 3) S. oben S. 100, Fn. 5.
- 4) Boruttau/Egely/Sigloch, GrEStG, 12. Aufl., Vorb. Tz. 316 ff.
- 5) Die Vorschrift spricht nur vom Steuerschuldner, § 19 GrEStG nennt ergänzend Anzeigepflichtigen der Beteiligten. Das ist zu eng. Die Steuerrechtssubjekte der Grunderwerbsteuer sind potentielle Zuordnungssubjekte aller Rechte und Pflichten, die Gegenstand eines Steuerrechtsverhältnisses sein können; vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 20. Zum entsprechenden Befund bei der Gewerbesteuer und der Grundsteuer s. oben S. 86 f. und 97 Fn. 5

die an dem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen, § 13 Nr. 1 GrEStG. Den Kreis der potentiellen Grunderwerbsteuerrechtssubjekte läßt die Vorschrift allerdings offen. Dieser erschließt sich über die Tatsache, daß Steuergegenstand nach § 1 GrEStG ein auf den Grundwechsel ¹⁾ zwischen verschiedenen Rechtsträgern gerichteter Vorgang ist ²⁾. Maßgebend für die Steuerrechtssubjektivität der GbR ist daher, ob das Gesetz die Gesellschaft als selbständigen Rechtsträger behandelt.

Nach § 5 I GrEStG wird beim Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. § 5 II GrEStG befreit den Grundwechsel von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand in Höhe des Anteils, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Spiegelbildlich dazu befreit § 6 I und II GrEStG den Grundwechsel von einer Gesamthand auf Allein- oder Miteigentümer ³⁾.

Auch hinsichtlich der Beurteilung des Gesellschafterwechsels ist die GbR durch § 1 III GrEStG den Kapitalgesellschaften angenähert ⁴⁾. Infolgedessen gehört zu den Standartsätzen,

1) S. oben S. 100 f.

2) Hofmann, GrEStG, 5. Aufl., § 1 Tz. 3.

3) Vgl. ferner § 7 GrEStG.

4) Vgl. BFH BStBl. 1980, S. 598; 1987, S. 183; Jakob, B 1984, S. 1424.

daß die GbR als Gesamthandsgesellschaft vom Grunderwerbsteuergesetz als selbständiger Rechtsträger anerkannt sei ¹⁾.

Die Fähigkeit der GbR zur selbständigen Rechtsträgerschaft folgt allerdings nicht aus den genannten Vorschriften, sondern wird von diesen vorausgesetzt ²⁾. Der Schlüssel zur Verselbständigung der GbR im Grunderwerbsteuergesetz liegt im Zivilrecht. Der zivilrechtliche Grundstücksverkehr behandelt Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum derselben Personen so, als wären die Miteigentümer nach Bruchteilen und die Miteigentümer zur gesamten Hand verschiedene Personen ³⁾. Die Eigentumsübertragung in die Gesamthand oder aus der Gesamthand erfolgt nach § 873 BGB ⁴⁾. Entsprechendes gilt für das Verhältnis von Alleineigentum zu Gesamthandseigentum. Nach §§ 718 und 719 BGB ist das Gesamthandsvermögen ungetquoteltes gemeinschaftliches Vermögen aller Gesellschafter ⁵⁾. Allein die Rechtsstellung als Gesellschafter begründet die Vermögensbeteiligung ⁶⁾, kein Gesellschafter kann

- 1) Sigloch, BB 1971, S. 211; Dörfeld, B 1979, S. 1153; Martin, B 1985, S. 2169.
- 2) Boruttau/Egly/Siglich, GrESTG, 12. Aufl., Vorb. Tz. 23 u. 289.
- 3) Boruttau/Egly/Sigloch, a.a.O., Vorb. Tz. 254.
- 4) Bassenge in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 873 Tz. 2a.
- 5) BFH BStBl. 1974, S. 598.
- 6) BFH BStBl. 1978, S. 527.

davon ausgenommen werden ¹⁾. Solange die Gesellschaft besteht, ist der Gesellschafter daher nicht mit einer bestimmten Quote, sondern gesamthänderisch am gesamten Vermögen beteiligt ²⁾. Das gilt selbst dann, wenn im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses das Auseinandersetzungsguthaben des betreffenden Gesellschafters mit Sicherheit Null sein wird ³⁾. Abweichende Vereinbarungen haben nur schuldrechtliche Wirkung ⁴⁾.

Zwar ist das Steuerrecht grundsätzlich nicht von zivilrechtlichen Vorfragen abhängig ⁵⁾. Auf Grund der zivilrechtlichen Einheit des Gesamthandsvermögens ist es aber bei dem Erwerb eines Grundstücks in die Gesamthand oder der Veräußerung aus der Gesamthand nicht möglich, den Anteil des einzelnen Gesellschafters am Rechtsgewinn oder Rechtsverlust zu bestimmen ⁶⁾. Eben das wäre aber zu leisten, soll der einzelne Gesellschafter und nicht die GbR als solche besonderer Rechtsträger sein. Die Verselbständigung der GbR ist dem Grunderwerbsteuergesetz von der zivilrecht-

1) BFH BStBl. 1972, S. 833; 1978, S. 422.

2) BFH BStBl. 1974, S. 598.

3) BFH BStBl. 1976, S. 61; 1972, S. 384; 1975, S. 152.

4) BFH BFHE 106, S. 360; 125, S. 81.

5) S. oben S. 1 f.

6) Gleiches gilt für den Wechsel im Gesellschafterbstand bei fortbestehender Gesellschaft; Hofmann, GrESTG, 5. Aufl., § 1 Tz. 8; Boruttau/Egly/Sigloch, GrESTG, 12. Aufl., Vorb. Tz. 298; vgl. aber §§ 6 IV und 7 III GrESTG.

lichen Vermögensorganisation der Gesamthand vorgegeben. Darum wirkt die Sondervermögensmasse der Gesamthand gegenüber den Gesamthändern wie ein anderes Rechtssubjekt ¹⁾. Eine vom Zivilrecht vorgegebene vollständige Verselbständigung des Gesamthandsvermögens wird allerdings der wirtschaftlichen Bedeutung des Grundwechsels zwischen Gesellschaft und Gesamthand nicht gerecht. §§ 5 ff. GrEStG korrigieren deshalb das Ergebnis der Besteuerung ²⁾ und belegen damit die Funktionsbestimmtheit der Verselbständigung.

F) Verbrauchsteuern

Steuergegenstand der einzelnen Verbrauchsteuergesetze ist jeweils eine bestimmte, im Erhebungsgebiet hergestellte oder in das Erhebungsgebiet eingeführte Ware (Bier, Salz, Kaffee, Tee usw.) ³⁾. Mit Verbrauchsteuer belastete Waren durchlaufen vom ersten Herstellungsakt über ihre Verteilung bis zum konkreten Verbrauch eine Vielzahl von Produktions- und Verwertungsstufen. Das fördert eine Problematik, die in ähnlicher Weise bei der Umsatzsteuer zu Tage tritt ⁴⁾. Für die Besteuerung ist ein äußerlich erkennbarer und normativ definierbarer wirtschaftlicher Tatbestand zu finden ⁵⁾.

1) Boruttau/Egly/Sigloch, a.a.O., Vorb. Tz. 255.

2) S. oben S. 102 f.

3) Mit Ausnahme des BranntwMonG (dort § 84) jeweils § 1 der einzelnen Verbrauchsteuergesetze.

4) S. oben S. 67 ff.

5) BT-Drucks. 2/480, S. 107; ausführlich Birk/Förster, B 1985, Beilage 17, S. 5 ff. m.w.N.

Das sind bei der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen im Rahmen eines Unternehmens ¹⁾. Bei den Verbrauchsteuern hat der Gesetzgeber die Problematik mit einer anderen Anknüpfung bewältigt. Gesetzliches Tatbestandsmerkmal, an dessen Verwirklichung die Leistungspflicht knüpft, ist regelmäßig ²⁾ das Entfernen der Ware aus dem Herstellungsbetrieb oder die Entnahme zum Verbrauch im Herstellungsbetrieb ³⁾.

1) S. oben S. 64 ff.

2) Die wichtigsten Ausnahmen sind:

- Verwertung des vom Hersteller empfangenen Branntweins durch die Bundesmonopolverwaltung (§ 84 I 3 BranntwMonG) sowie Abgabe von Branntwein außerhalb des Monopols durch den Verteiler (§ 99a IV BranntwMonG);
- Besitz der "nachsteuerpflichtigen" Ware; vgl. § 15b III MinöStG; § 16 IV SchaumwStG; § 27 III TabStG; § 174 Nr. 4 BranntwMonG;
- Herstellung oder Verarbeitung der Ware außerhalb den (angemeldeten bzw. autorisierten) Herstellungsbetrieben; vgl. § 3 II 1 LeuchtmStG; § 3 I SalzStG; § 7 III 1 TabStG; § 4 II ZuckStG.

3) § 2 I 1 BierStG; § 3 I 1 LeuchtmStG; § 3 I 1 MinöStG; § 3 I SalzStG; § 3 SchaumwStG; § 7 I 1 TabStG; § 4 I 1 ZuckStG. Bei Einfuhr der Ware in das Erhebungsgebiet gelten die Vorschriften für Zölle sinngemäß; vgl. § 6a I 1 BierStG; § 5 I 1 KaffeeStG; § 7 I 1 LeuchtmStG; § 7 I 1 MinöStG; § 6 I 1 SalzStG; § 7 I 1 SchaumwStG; § 10 I TabStG; § 8 I ZuckStG; kritisch zu dieser Verweisungstechnik Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO § 38 AO Tz. 2.

Die Anknüpfung des Grundtatbestandes der Verbrauchsteuergesetze an das "In - den - Verkehr - bringen" bzw. an die Entnahme der Ware aus dem Herstellungsbetrieb ¹⁾ ist zugleich maßgebend für die Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten ²⁾. Steuerrechtssubjekt ist in der Regel der Inhaber des Herstellungsbetriebes (Hersteller) ³⁾. Das ist nicht notwendig der Eigentümer oder Besitzer des Betriebes ⁴⁾. Entscheidend ist, wer die wirtschaftlichen Vor- und Nachteile aus der Produktion, d.h. das unternehmerische Risiko trägt ⁵⁾. In Betracht kommen nicht nur natürliche und juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, sondern auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen wie die GbR ⁶⁾.

-
- 1) Bühler, Steuerrecht II, 3. Aufl., S. 342 f.
 - 2) Dazu gehört vor allem der besondere Pflichtenkreis im Rahmen der Steueraufsicht; vgl. § 12 BierStG, § 48 BranntwMonG, § 10 LeuchtmStG, § 12 MinöStG, § 10 SalzStG, § 12 SchaumwStG, § 22 TabStG, § 11 ZuckStG i.V. mit §§ 209 ff. AO; Einzelheiten bei Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 209 AO Tz. 15 ff.
 - 3) Vgl. § 2 II BierStG, § 3 I 2 LeuchtmStG, § 3 II MinöStG, § 3 II SalzStG, § 4 SchaumwStG, § 7 I 2 TabStG, § 4 I 2 ZuckStG. Bei der Einfuhr bestimmen sich die Steuerrechtssubjekte nach den Vorschriften für Zölle; s. oben S. 106.
 - 4) Vgl. Schädel/Langer/Gotterbarm, Mineralölsteuer u. Mineralölzoll, 4. Aufl., § 3 Tz. 12.
 - 5) Vgl. z.B. BFH BFHE 79, S. 596 (600 f.) m.w.N.; insoweit sind Parallelen zum Unternehmerbegriff des Gewerbesteuergesetzes erkennbar; s. oben S. 86 ff.
 - 6) Vgl. Zapf/Sieqert/Arndt/Klingemann, BierStG, 4. Aufl., § 2 Tz. 12.

2. Unterabschnitt: Die Konkretisierung einer funktionalen Verselbständigung der GbR durch die Abgabenordnung

A) § 34 AO - Steuerrechtliches Organisationsstatut oder Bestätigung einer funktionalen Verselbständigung der GbR?

I. Problemaufriß

Die Gesamtheit der Gesellschafter hat als nicht rechtsfähige Personenvereinigung eine durch die Tatbestände der Einzelsteuergesetze typisierte Wirkungsfähigkeit ¹⁾. Das wirtschaftliche Handeln einzelner Gesellschafter wird der Gesamtheit der Gesellschafter, d.h. der GbR als solcher zugerechnet. Zurechnungsprobleme kennt das Steuerrecht in diesem Zusammenhang nur bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern ²⁾. Die Erfüllung eines Besteuerungstatbestandes begründet zwischen der GbR als Zuordnungssubjekt und der Finanzbehörde ein Steuerrechtsverhältnis ³⁾, es ergeben sich für die Beteiligten konkrete steuerrechtliche Rechte und Pflichten.

1) S. oben S. 32 ff.

2) Dem trägt § 39 AO Rechnung.

3) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1; s. bereits oben S. 4 ff.

Damit eröffnet sich eine neue Dimension. Innerhalb des Steuerrechtsverhältnisses ist eine durch wirtschaftliche Merkmale typisierte Wirkungsfähigkeit¹⁾ untauglich. Zur Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten und zur Wahrnehmung steuerrechtlicher Rechte bedarf es steuerrechtlicher Handlungsfähigkeit. Die Verselbständigung der GbR durch ein Einzelsteuergesetz bewirkt nicht a limine ihre steuerrechtliche Handlungsfähigkeit, denn insoweit bleibt offen, wie die GbR im Verhältnis zur Finanzbehörde handeln kann. Mit anderen Worten bedeutet das: Der GbR fehlt ein Organisationsstatut, kraft dessen das Handeln bestimmter Organwalter im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses als das rechtsverbindliche Handeln der GbR gilt. Die apodiktische Behauptung, die GbR sei steuerrechtsfähig²⁾, hilft nicht weiter. Ein Gebilde, das selbst Träger von Rechten und Pflichten sein kann, muß konsequenterweise auch rechtliche Willens- und Wirkungseinheit sein³⁾. Eben das fehlt bei der GbR. Die neuere zivilrechtliche Lehre, Vertretung im Sinne des § 714 BGB bedeute entgegen dem Gesetzeswortlaut eine Vertretung der Gesamthand⁴⁾, kann in diesem Zusammenhang vernachlässigt werden. Maßgebend sind die Vorschriften des Steuerrechts, nicht der jeweils aktuelle Stand der Gesamthandsdogmatik.

1) S. oben S. 108.

2) S. oben S. 9 ff.

3) Wirkungseinheit im wirtschaftlichen Sinne reicht dazu nicht aus.

4) So z.B. Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 714 Tz. 4 ff.

Zentrale Vorschrift der Abgabenordnung für eine Besteuerung der GbR ist § 34 AO. Sie trägt dem Umstand Rechnung, daß die Einzelsteuergesetze nicht rechtsfähigen Gebilden steuerrechtliche Rechte und Pflichten zuordnen ¹⁾. Für den Bestand der Theorie von der funktionalen Verselbständigung ²⁾ kommt es entscheidend darauf an, wie der Gesetzgeber diese Problematik rechtstechnisch bewältigt hat.

II. Der positivrechtliche Befund

1. Der durch § 34 I und II AO verpflichtete Personenkreis

Nach § 34 I 1 AO haben die Geschäftsführer der GbR deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Soweit die GbR ohne Geschäftsführer ist, sind die Gesellschafter nach § 34 II 1 AO verpflichtet. Dabei kann sich die Finanzbehörde an jeden einzelnen Gesellschafter halten (§ 34 II 2 AO).

In erster Linie sind nach dem Gesetz die Geschäftsführer zur Erfüllung der einer GbR durch Steuergesetz zugeordneten Pflichten berufen. Angesprochen ist nicht nur der in §§ 709 ff. BGB bezeichnete Personenkreis. § 34 I AO verwendet den Geschäftsführerbegriff im untechnischen Sinne ³⁾. Sowohl

1) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 34 AO Tz. 1.

2) S. oben S. 25 ff.

3) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 34 AO Tz. 8; a.A. Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, § 34 AO Tz. 30.

das Bürgerliche Gesetzbuch ¹⁾ als auch das Handelsgesetzbuch ²⁾ unterscheiden streng zwischen Geschäftsführungsrecht und -pflicht im Verhältnis der Gesellschafter zueinander (Innenverhältnis) und Vertretungsmacht zur Verpflichtung der Gesellschafter gegenüber Dritten (Außenverhältnis) ³⁾. Dagegen kennt die Abgabenordnung diese Trennung nicht.

§ 34 I 1 AO betrifft nicht nur das Innenverhältnis, sondern auch das Verhältnis der Gesellschafter zur Finanzbehörde und damit das Außenverhältnis ⁴⁾. Zu den der Personenvereinigung zugeordneten steuerrechtlichen Pflichten gehören neben solchen, die im Innenverhältnis zu erledigen sind ⁵⁾, etwa auch die Abgabe von Wissenserklärungen ⁶⁾ gegenüber der Finanzbehörde und die Vornahme sonstiger Verfahrenshandlungen ⁷⁾. Diese Pflichten werden durch § 34 AO dem auferlegt, der sie am ehesten erfüllen kann. Es kommt deshalb darauf an, wer die Geschäfte ⁸⁾ der GbR tatsächlich führt. Das werden zwar oftmals Geschäftsführer im technischen Sinne des Bürgerlichen Gesetz-

1) §§ 709 bis 713 und §§ 714, 715 BGB.

2) §§ 114 bis 117 und §§ 125 bis 127 HGB.

3) Vgl. nur Baumbach/Duden/Hopt, HGB, 27. Aufl., § 114 Tz. 1 B.

4) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 34 AO Tz. 8.

5) Z.B. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

6) Steuererklärung, Auskunftserteilung usw.

7) S. auch unten S. 121 ff.

8) Im weiten Sinne, nicht im Sinne der §§ 709 ff. BGB.

buches ¹⁾ sein. Letztendlich ist aber die Einräumung der Geschäftsführungsbefugnis ²⁾ durch Gesellschaftsvertrag ³⁾ nicht maßgeblich.

Entgegen Offerhaus ⁴⁾ ist diese Frage sowohl rechtlich als auch praktisch bedeutsam. Offerhaus ⁵⁾ meint, daß § 34 I 1 AO nur die Geschäftsführer im technischen Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches verpflichte. Die übrigen Gesellschafter würden ohnehin von § 34 II 1 und 2 AO erfaßt. Er übersieht, daß an die Verpflichtung nach § 34 AO die Haftungstatbestände der §§ 69 f. AO knüpfen ⁶⁾. Im Hinblick darauf ist es von besonderer Bedeutung, ob ein im tatsächlichen Sinne Geschäftsführender ⁷⁾ nach § 34 I 1 AO verpflichtet ist. Die Verpflichtung der übrigen Gesellschafter nach § 34 II 2 AO ist dann zwar nicht ausgeschlossen ⁸⁾. Ihre Verpflichtung reduziert sich aber nach Maßgabe des Einzelfalles auf eine bloße Überwachungspflicht hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers ⁹⁾. Das ist bei der Prüfung des Verschuldens im Rahmen der §§ 69 f. AO zu berücksichtigen ¹⁰⁾.

1) §§ 709 ff. BGB.

2) Vgl. § 710 BGB.

3) Bzw. durch Gesetz, vgl. § 709 BGB.

4) In Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, § 34 AO Tz. 30.

5) A.a.O.

6) S. auch unten S. 153 f.

7) S. oben S. 110 f.

8) Dem steht der öffentlich-rechtliche Charakter steuerrechtlicher Pflichten entgegen; vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, § 34 AO Tz. 11 m.w.N.

9) Kruse, a.a.O.

10) Vgl. BFH BStBl. 1984, S. 776; Schleswig-Holsteinisches FG EFG 1984, S. 57; FG Rheinland-Pfalz, EFG 1987, S. 330; OLG Hamburg DStR 1987, S. 262; Kruse, a.a.O., § 34 AO Tz. 11 und § 69 AO Tz. 12; s. unten S. 124 ff.

Jeder einzelne Gesellschafter hat die steuerrechtlichen Pflichten nach § 34 II 1 AO zu erfüllen, "soweit" die GbR ohne Geschäftsführer ist. Das ist zum einen dann der Fall, wenn die Führung der Geschäfte ¹⁾ von allen Gesellschaftern gemeinsam wahrgenommen wird, also keine besonderen Geschäftsführer vorhanden sind ²⁾. § 34 II 1 AO greift zum anderen auch dann ein, wenn vorhandene Geschäftsführer im Sinne des § 34 I 1 AO bestimmte steuerrechtliche Pflichten aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht erfüllen können ³⁾. Dazu gehört z.B., daß der Geschäftsführer keine Vertretungsmacht zur Abgabe von Willenserklärungen ⁴⁾ mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter gegenüber der Finanzbehörde hat, denn § 34 I 1 AO begründet keine Vertretungsmacht in diesem Sinne ⁵⁾.

-
- 1) Im weiten Sinne; s. oben S. 110 f.
 - 2) Die Abgabenordnung kennt keine § 86 III 1 RAO 1919 u. § 105 III 1 RAO 1931 entsprechende Vorschrift, wonach die Gesellschafter zur Bestellung eines Bevollmächtigten verpflichtet werden können. Allerdings kann nach Maßgabe der §§ 123 u. 183 I AO die Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten verlangt werden.
 - 3) Kruse, a.a.O., § 34 AO Tz. 9.
 - 4) Vgl. dazu ausführlich z.B. Rönitz, Stb-Jb. 1980/81, S. 359; Kurz, StuW 1979, S. 243.
 - 5) Im Zusammenhang mit diesem Problemkreis offenbart sich eine weitere Lücke der Theorie von der eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit. Soll danach die GbR als solche steuerrechtsfähig sein, müßte das Gesetz dem in § 34 AO bezeichneten Personenkreis Vertretungsmacht zur Abgabe von Willenserklärungen mit Wirkung für und gegen die GbR als solche verleihen. Eine solche Vorschrift kennt die Abgabenordnung nicht.

2. Unbewältigte Trennung von materiellem Recht und Verfahrensrecht in der Abgaben- ordnung

a) Zur systematischen Stellung des § 34 AO

§ 34 AO spricht von "steuerlichen Pflichten". Die Vorschrift erfaßt scheinbar ohne Einschränkung alle durch Steuergesetz begründete Pflichten. Das mag im Ergebnis der Absicht des Gesetzgebers entsprechen, nur ist die Vermutung kein anerkanntes Auslegungskriterium. Auch der Umstand, daß der Begriff "steuerliche Pflichten" umfassend und damit eindeutig ist, macht seine Auslegung nicht entbehrlich. Alle Gesetzestexte sind auslegungsfähig ¹⁾, bereits die Feststellung der Eindeutigkeit ist ein Auslegungsergebnis ²⁾.

Die Auslegung eines Gesetzestextes endet nicht am isoliert betrachteten Wortlaut ³⁾. Maßgebend ist auch die Stellung einer Vorschrift im Gesetz ⁴⁾. § 34 AO steht in dem mit "Steuerschuldrecht" überschriebenen zweiten Teil der Abgabenordnung. Zum Steuerschuldrecht gehören ausschließlich die vermögensrechtlichen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, also insbesondere der Steueranspruch und die Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen im Sinne des § 3 III AO ⁵⁾. Das ist seit der grundlegenden Arbeit von Merk ⁶⁾ allgemein anerkannt. Nach systematischer Auslegung erfaßt § 34 AO demnach nur

-
- 1) Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., S. 298 ff.
 - 2) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 78.
 - 3) Kruse, a.a.O., Tz. 93.
 - 4) Systematische Auslegung; ausführlich dazu Kruse, a.a.O., Tz. 93; ferner Larenz, a.a.O., S. 310 ff.
 - 5) Kruse, a.a.O., vor § 33 AO Tz. 1.
 - 6) Steuerschuldrecht, insbes. S. 69 ff.

Pflichten mit vermögensrechtlichem Inhalt. Dann wäre die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer aus den verwalteten Mitteln nach § 34 I 2 AO nicht nur die wichtigste ("insbesondere"), sondern nahezu die einzige von der Vorschrift erfaßte Pflicht. Hinzu käme lediglich die Pflicht zur Entrichtung steuerlicher Nebenleistungen ¹⁾.

Allerdings ist zweifelhaft, ob der Gesetzgeber die Abgabenordnung überhaupt streng nach systematischen Kriterien gegliedert hat. Die von Kruse ²⁾ aufgezeigten Mängel des Gesetzes weisen auf das Gegenteil hin. Der Umstand, daß der Abschnitt "Steuerschuldrecht" auch die Definition des Steuerpflichtigen ³⁾ enthält, verstärkt diesen Eindruck. Nicht nur der Beteiligte des Steuerschuldverhältnisses, sondern jeder Beteiligte des Steuerrechtsverhältnisses ist Steuerpflichtiger ⁴⁾. Der unmittelbare Zusammenhang der in §§ 33 und 34 AO geregelten Materien läßt den Schluß zu, daß auch § 34 AO nicht nur das Steuerschuldverhältnis betrifft, sondern alle Pflichten des Steuerrechtsverhältnisses erfaßt ⁵⁾.

Auch nach dieser Konzession an systematische Unzulänglichkeiten des Gesetzes ist die Rege-

1) Vgl. § 3 III AO.

2) JbFfSt. 1976/77, S. 47.

3) § 33 AO.

4) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 1.

5) Ebenso Kruse, a.a.O., § 34 AO Tz. 12.

lung des § 34 AO zu eng. Aus den Steuergesetzen ergeben sich nicht nur Pflichten, sondern auch Rechte ¹⁾. Letztere werden bereits vom Wortlaut des § 34 AO nicht erfaßt. Der entsprechende Befund ergibt sich aus § 33 I AO. Auch dort ist nur von den durch Steuergesetz auferlegten Pflichten die Rede. Offenbar hat der Gesetzgeber übersehen, daß in der rechtlichen Qualifizierung des Steuerrechtsverhältnisses eine grundlegende Wandlung eingetreten ist ²⁾. Die Annahme eines finanzrechtlichen besonderen Gewaltverhältnisses ³⁾ ist überholt. Das Steuerrechtsverhältnis ist die steuerrechtliche Form des allgemeinen Verwaltungsrechtsverhältnisses ⁴⁾. Es umfaßt sowohl steuerrechtliche Rechte als auch Pflichten der Beteiligten. § 34 AO ist insoweit lückenhaft und im Wege der Rechtsfortbildung ⁵⁾ zu ergänzen. Letztlich betrifft die Vorschrift alle Rechte und Pflichten, die Gegenstand eines Steuerrechtsverhältnisses ⁶⁾ sein können.

1) Z.B. Vorsteueranspruch, Steuererstattungsanspruch.

2) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 I.

3) So noch Otto Mayer, Verwaltungsrecht I, 3. Aufl., S. 353 f.; Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, S. 431.

4) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 I und in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1.

5) Dazu ausführlich Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 112 ff.

6) S. oben S. 4 ff.

b) Konsequenz: Regelungslücke im verfahrensrechtlichen Teil der Abgabenordnung

aa) Keine gesetzliche Regelung der Beteiligtenfähigkeit

Der dritte Teil der Abgabenordnung enthält allgemeine Vorschriften über das steuerrechtliche Verwaltungsverfahren ¹⁾. Einleitend definiert § 78 AO den Begriff des Verfahrensbeteiligten. Das ist erforderlich, weil die Abgabenordnung an die Beteiligtenstellung verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten knüpft ²⁾. § 78 AO ist allerdings § 13 I VwVfG wörtlich nachgebildet und trägt damit nicht den besonderen Bedürfnissen des steuerrechtlichen Verwaltungsverfahrens Rechnung. Die Folge ist, daß § 78 Nr. 1 und 2 AO weitgehend bedeutungslos sind. Anträge (§ 78 Nr. 1 1. Alt. AO) werden zumeist im laufenden steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren gestellt ³⁾, Antragsgegner (§ 78 Nr. 1 2. Alt. AO) gibt es nur ausnahmsweise ⁴⁾. Öffentlich-rechtliche Verträge (§ 78 Nr. 3 AO) über Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind unzulässig ⁵⁾.

1) §§ 78 ff. AO.

2) Z.B. §§ 80 bis 84; 87 bis 97; 100; 101; 103; 104; 107; 122; 126; 129 AO; ausführlich Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 78 AO Tz. 1.

3) Das Verwaltungsverfahren beginnt in der Regel von Amts wegen; vgl. § 86 AO; dazu Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 86 AO Tz. 1 f.

4) Die Finanzbehörde ist als Träger des Verwaltungsverfahrens nicht Antragsgegner im Sinne des § 78 Nr. 1 2. Alt. AO; Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 78 AO Tz. 5.

5) Kruse, a.a.O., § 78 Tz. 8 und § 38 Tz. 3.

Darüber hinaus wurde das Verwaltungsverfahrensgesetz nur bruchstückhaft rezipiert. Insbesondere fehlt eine dem § 11 VwVfG vergleichbare Vorschrift über die Beteiligtenfähigkeit. Zwar ist nach den Vertretern einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ¹⁾ maßgebend, welche Gebilde Steuerrechtssubjekte der Einzelsteuergesetze sind. Die Steuerrechtssubjektivität nach materiellem Steuerrecht präjudiziert demnach die verfahrensrechtliche Beteiligtenfähigkeit. Davon ging offenbar auch der Gesetzgeber aus. In der Regierungsbegründung zum Entwurf einer Abgabenordnung ²⁾ wird ausgeführt: "Auf eine besondere Regelung der Beteiligungsfähigkeit ... wird verzichtet. Es ist selbstverständlich, daß alle nach bürgerlichem Recht Rechtsfähigen auch die Beteiligungsfähigkeit besitzen. Daneben sind alle sonstigen Gebilde beteiligungsfähig, die nach dem Steuerrecht Träger von Rechten und Pflichten sein können oder die als solche in ein Verfahren gezogen werden. Einer besonderen Vorschrift hierüber bedarf es nicht."

Die Maßgeblichkeit des materiellen Steuerrechts für die Beteiligtenfähigkeit erscheint zunächst zutreffend und, jedenfalls soweit keine Abweichung von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit vorliegt, durchaus "selbstverständlich" ³⁾. Die Gesetzesverfasser haben aber verkannt, daß mit der Rezeption des § 13 I VwVfG zugleich der formelle Beteiligtenbe-

1) Nachweise oben S. 9 ff.

2) BT-Drucks. VI/1982; S. 131 zu § 100.

3) Vgl. die oben im Text zitierte Regierungsbegründung zum Entwurf einer Abgabenordnung.

griff des Verwaltungsverfahrensgesetzes in das Steuerrecht übernommen wurde ¹⁾. Der Beteiligte ist durch § 78 AO ausschließlich verfahrensrechtlich umschrieben und mit dem materiell Betroffenen nicht identisch. Das führt zu Begründungsdefiziten in den folgenden Beispielen:

Die Finanzbehörde richtet gegen die GbR einen Einkommensteuerbescheid. Präjudiziert das materielle Steuerrecht die Beteiligtenfähigkeit, sind die Gesellschafter dann gegenüber der drohenden Bestandskraft des Bescheides durch Ablauf der Rechtsbehelfsfrist ²⁾ machtlos? Da die GbR als solche nicht Steuerrechtssubjekt des Einkommensteuergesetzes ist ³⁾, kann ihre Beteiligtenfähigkeit für das konkrete steuerrechtliche Verwaltungsverfahren nicht begründet werden ⁴⁾. Gleiches gilt für den Fall, daß eine Einkommensteuerrückzahlung irrtümlich an die GbR als solche gezahlt wurde. Wie kann die Gesellschaft Beteiligte des zur Realisierung des Erstattungsanspruches durchzuführenden Verwaltungsverfahrens sein?

Möglicherweise hatten die Verfasser der Abgabenordnung diese Beispiele vor Augen. Die Regierungsbegründung zum Entwurf einer Abgabenordnung geht davon aus, daß zur Beteiligung am Verwaltungsverfahren die Fähig-

-
- 1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 78 AO Tz. 3; Stelkens/Bonk/Leonhardt, VwVfG, 2. Aufl., § 13 Tz. 4; Martens, NJW 1976, S. 649 (650).
 - 2) Vgl. § 355 AO.
 - 3) S. oben S. 36 ff.
 - 4) Nach Stadie, BB 1977, S. 1648 (1650) soll die GbR in diesem Fall durch Zustimmung des Bescheides Verfahrensbeeteiligte im Sinne des § 78 Nr. 2 AO geworden sein, obwohl sie insoweit nicht rechtsfähig sei. Das ist zwar sachgerecht, aber nicht begründbar.

keit genügt, "nach dem Steuerrecht Träger von Rechten und Pflichten" ¹⁾ zu sein. Demnach soll z.B. die Umsatzsteuerfähigkeit der GbR ²⁾ ausreichen, um ihre Beteiligtenfähigkeit an einem einkommensteuerrechtlichen Verwaltungsverfahren zu begründen. Hier aber trennt sich die Regierungsbegründung auch von den Vertretern einer eigenständigen Steuerrechtsfähigkeit ³⁾. Die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht beschränkt sich diesen zufolge jeweils auf ein Steuergesetz, deshalb wird sie als Teilrechtsfähigkeit qualifiziert ⁴⁾. Die in der Regierungsbegründung zum Entwurf einer Abgabenordnung zum Ausdruck gebrachte Auffassung ⁵⁾ bedeutet im Ergebnis nichts anderes, als der GbR im Verwaltungsverfahren Vollrechtsfähigkeit zu unterstellen ⁶⁾. Die Steuerfähigkeit nach einem Einzelsteuergesetz hätte Auswirkungen auf alle anderen Einzelsteuergesetze. Dem stehen erhebliche systematische Bedenken gegenüber. Weshalb müssen z.B. die Merkmale des Unternehmerbegriffes nach § 2 UStG ⁷⁾ erfüllt sein, um in den oben gegebenen Beispielen ⁸⁾ zur Beteiligtenfähigkeit der GbR an einem einkommensteuerrechtlichen

1) BT-Drucks. VI/1982, S. 131 zu § 100; s. oben S. 118.

2) S. oben S. 64 ff.

3) S. oben S. 9 ff.

4) S. oben S. 11.

5) S. oben S. 118.

6) Vgl. zu dieser Konsequenz OVG Lüneburg, NJW 1979, S. 735; Stelkens/Bonk/Leonhardt, VwVfG, 2. Aufl., § 11 Tz. 9.

7) S. oben S. 64 ff.

8) S. oben S. 119.

Verwaltungsverfahren zu gelangen? Zu welchem Zeitpunkt entsteht in diesem Fall die GbR als verfahrensrechtlich vollrechtsfähiges Steuerrechtssubjekt, bereits mit der Gesellschaftsgründung oder erst dann, wenn alle Merkmale des Unternehmerbegriffes ¹⁾ erfüllt sind?

Aus der gesetzlichen Systematik lassen sich die aufgeworfenen Fragen nicht beantworten. Die Maßgeblichkeit der Steuerrechtssubjektivität nach einem (beliebigen) Einzelsteuergesetz für die Beteiligtenfähigkeit der GbR am Verwaltungsverfahren hat damit keine andere Qualität als die einer bloßen Behauptung. Der positivrechtliche Befund lautet: Das Steuerrecht kennt keine Vorschrift, nach der die GbR als solche Beteiligte eines steuerrechtlichen Verwaltungsverfahrens sein kann.

bb) Mangelhafte gesetzliche Regelung der Handlungsfähigkeit

§ 79 AO regelt, wer verfahrensrechtlich handlungsfähig ist. Bei Vereinigungen und Vermögensmassen ²⁾ sind das nach § 79 I Nr. 3 AO die besonders Beauftragten (natürlichen Personen). Auch diese Vorschrift beruht auf einer Rezeption verwaltungsrechtlichen Gedankenguts, nämlich auf der fast

1) S. oben S. 64 ff.

2) Das Gesetz differenziert nicht in rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereinigungen und Vermögensmassen.

wörtlichen Übernahme des § 12 I VwVfG. Die Verknüpfung von verfahrensrechtlicher Beteiligtenstellung mit verfahrensrechtlicher Beteiligtenfähigkeit und Handlungsfähigkeit wurde von den Gesetzesverfassern allerdings nicht bewältigt. Die Beteiligtenstellung setzt Beteiligungsfähigkeit voraus. Zur Beteiligung selbst bedarf es der Handlungsfähigkeit ¹⁾. Das Gesetz erkennt in § 79 I Nr. 3 AO einem Gebilde Handlungsfähigkeit zu, dem zumindest die ausdrückliche gesetzliche Zuerkennung der Beteiligtenfähigkeit fehlt und das damit bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes nicht verfahrensbeteiligter sein kann ²⁾. Auch den Unterschied zwischen der verfahrensrechtlichen Handlungsfähigkeit und der Geschäftsfähigkeit haben die Gesetzesverfasser nicht gesehen ³⁾.

Darüber hinaus stimmt § 79 I Nr. 3 AO nicht mit dem ungleich besseren (weil spezifisch steuerrechtlichen) Wortlaut des § 34 AO überein ⁴⁾, der denselben Sachverhalt für das materielle Steuerrecht regelt ⁵⁾. Auch die vom Gesetzgeber intendierte Trennung von materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Vorschriften ist nicht in der nötigen Schärfe vollzogen ⁶⁾. So bestimmt § 34 AO nicht, welche Personen für andere als Verfahrenshandlungen handlungsfähig sind ⁷⁾;

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 79 AO Tz. 1.

2) S. oben S. 117 ff.

3) Kruse, JbFfSt. 1976/77, S. 47 (56)..

4) Kruse, a.a.O., S. 57.

5) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 79 AO Tz. 11.

6) Kruse, a.a.O., § 79 AO Tz. 1.

7) Kruse, a.a.O., § 79 AO Tz. 1.

§ 79 AO dagegen regelt für das Verfahrensrecht nur den Kreis der Handlungsfähigen, nicht aber, wer für handlungsunfähige Gebilde zu handeln hat ¹⁾.

III. Ergebnis und Stellungnahme

1. § 34 II 1 AO - Bestätigung einer funktionalen Verselbständigung der GbR

Die aufgeworfene Frage ²⁾ nach der rechtstechnischen Bewältigung einer Besteuerung der GbR als nicht rechtsfähiger Personenvereinigung ist aus dem positivrechtlichen Befund allein nicht zu beantworten. In Anbetracht der systematischen Schwächen der Abgabenordnung ist der Rechtsanwender in weiten Bereichen auf Rechtsfortbildung angewiesen ³⁾. Eine klare Aussage trifft das Gesetz nur in § 34 II 1 AO. Danach haben die Gesellschafter die der GbR durch Steuergesetz zugeordneten Rechte ⁴⁾ und Pflichten zu erfüllen. Das Gesetz gibt der GbR damit kein steuerrechtliches Organisationsstatut. Die Vorschrift ist deklaratorisch und bestätigt das, was nach der Theorie von der funktionalen Verselbständigung ⁵⁾ ohnehin schon gilt. Wird die

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 79 AO Tz. 1.

2) S. 110.

3) Vgl. Kruse, a.a.O., § 79 AO Tz. 1; ferner oben S. 114 ff.

4) Zur Anwendbarkeit der Vorschrift auf steuerrechtliche Rechte s. oben S. 114 ff.

5) S. oben S. 25 ff.

GbR aus funktionalen Gründen durch den Tatbestand eines Einzelsteuergesetzes ver- selbstständigt, ist sie Zuordnungssubjekt der daraus resultierenden steuerrechtlichen Rechte und Pflichten. Endsubjekte der rechts- technischen Zuordnung und damit Träger der Rechte und Pflichten sind die einzelnen Gesellschafter. Daß sie dann nach § 34 II 1 AO ihre Pflichten zu erfüllen haben und ihre Rechte wahrnehmen können, ist nur folge- richtig ¹⁾.

Nach § 34 I 1 AO können die Gesellschafter ihre steuerrechtlichen Pflichten durch einen oder mehrere Geschäftsführer erfüllen lassen ²⁾. Das Gesetz erweckt bei unbefan- gener Lektüre den Anschein, als könnten sich die Gesellschafter durch Bestellung eines Geschäftsführers von ihren steuer- rechtlichen Pflichten befreien. Das ist nicht der Fall. Steuerrecht ist öffentliches Recht, steuerrechtliche Pflichten sind öffent-

- 1) Die Überwiegende Literatur versteht § 34 II 1 AO dagegen nicht als deklaratorisch, sondern als konstitutiv; vgl. nur Offerhaus in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, § 34 AO Tz. 3. Die Zuordnung von steuerrechtlichen Rechten und Pflichten an die GbR sei endgültig, die GbR deshalb steuerrechtsfähig; vgl. bereits oben S. 9 ff.. Die Gesellschafter treten demnach nur neben die Gesellschaft als selbständigen Rechtsträger. Allerdings sollen die Gesellschafter nicht etwa als Organwalter der GbR im fremden Pflichtenkreis, sondern in Erfüllung eigener steuerrechtlicher Pflichten tätig werden; vgl. Offerhaus, a.a.O. Dieser "Umweg" über die Gesellschaft ist aus dem Gesetz nicht zu be- gründen und führt zu den auf S. 14 ff. aufgezeigten Widersprüchen. Daß es sich zu- dem um eine völlig überflüssige Konstruktion handelt, ergeben die Ausführungen im Text.
- 2) S. oben S. 110 ff.

lich-rechtliche Pflichten ¹⁾. Für Privat-autonomie ist in diesem Verhältnis kein Raum. Vielmehr korrespondiert § 34 I 1 AO mit den Haftungstatbeständen der §§ 69 f. AO ²⁾. Übernimmt der Geschäftsführer durch Gesellschaftsvertrag ³⁾ oder tatsächliches Verhalten gegenüber der Finanzbehörde ⁴⁾ die Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten für die übrigen Gesellschafter, so hat er auch für die Nicht- oder Schlechterfüllung einzustehen ⁵⁾. Die Verpflichtung der einzelnen Gesellschafter ist in diesem Fall nicht ausgeschlossen, sondern reduziert sich auf eine Überwachungspflicht hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers. Das ist maßgebend für die Prüfung des Verschuldens im Rahmen der Haftung nach §§ 69 f. AO ⁶⁾. Die Gesellschafter können sich also nicht von ihren steuerrechtlichen Pflichten befreien. Durch Bestellung eines geeigneten Geschäftsführers und seine ausreichende Überwachung können sie lediglich ihre Haftungsinanspruchnahme nach den §§ 69 f. AO vermeiden.

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor §§ 33 AO Tz. 1.

2) S. unten S. 153 f.

3) Oder durch einen sonstigen zivilrechtlichen Vertrag mit den Gesellschaftern.

4) Vgl. in diesem Zusammenhang § 35 AO.

5) S. dazu unten S. 153 f.

6) Vgl. BFH BStBl. 1984, S. 776; Schleswig-Holsteinisches FG EFG 1984, S. 57; FG Rheinland-Pfalz EFG 1987, S. 330; OLG Hamburg DStR 1987, S. 262; Kruse, a.a.O., § 34 AO Tz. 11 und § 69 AO Tz. 12.

Auch die willkürliche Bestellung eines ungeeigneten Geschäftsführers läßt das Gesetz nicht zu. "Soweit" die GbR ohne Geschäftsführer ist, haben die Gesellschafter ihre steuerrechtlichen Pflichten selbst zu erfüllen (§ 34 II 1 AO). Das bedeutet nichts anderes, als daß der Geschäftsführer rechtlich ¹⁾ und tatsächlich in der Lage sein muß, die Pflichten der Gesellschafter zu erfüllen. Ist das nicht der Fall, so ist die GbR insoweit ohne Geschäftsführer im Sinne des § 34 I AO. Die Gesellschafter sind dann auch nicht von der Haftungsfolge der §§ 69 f. AO befreit.

2. Die verfahrensrechtliche Bedeutung des § 34 I und II AO

a) Analoge Anwendung der Vorschrift auf die Beurteilung der Beteiligtenfähigkeit

Zur Beteiligtenfähigkeit am steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren enthält das Gesetz in den §§ 78 ff. AO keine Aussage ²⁾. Gleichwohl ist die Beteiligtenfähigkeit notwendige Voraussetzung für die Stellung als Verfahrensbeteiligter, eine Regelung ist erforderlich. Da der Gesetzgeber der Abgabenordnung diesen Sachzusammenhang bei der Rezeption der §§ 12 und 13 VwVfG nicht

- 1) Insbesondere Vertretungsmacht zur Abgabe von Willenserklärungen mit Wirkung für und gegen die Gesellschafter gegenüber der Finanzbehörde.
- 2) S. oben S. 117 ff.

erkannt hat ¹⁾, liegt eine Lücke praeter legem, nämlich eine offene Regelungslücke, vor ²⁾.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ³⁾ sind Lücken so zu füllen, wie der Gesetzgeber die Frage wahrscheinlich geregelt hätte, wenn sie in seinen Gesichtskreis getreten wäre ⁴⁾. Die Vorschriften der Abgabenordnung über die Beteiligung an einem steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren (§§ 78, 79 AO) beruhen auf einer weitgehend wörtlichen Rezeption der §§ 12 und 13 VwVfG ⁵⁾. Es liegt daher nahe, auch die Regelung des Verwaltungsverfahrensgesetzes über die Beteiligtenfähigkeit zu übernehmen. Eine Analogie zu verwaltungsrechtlichen Vorschriften kommt nach der Formel des Bundesfinanzhofes aber nur in Betracht, wenn der Gesetzgeber der Abgabenordnung ihre Übernahme in das Steuerrecht bloß übersehen, nicht wenn er sie bewußt nicht übernommen hat.

Am allgemeinen Verwaltungsverfahren sind nach § 11 Nr. 2 VwVfG auch zivilrechtlich nicht rechtsfähige Vereinigungen wie die GbR beteiligtenfähig, soweit ihnen ein Recht zustehen kann ⁶⁾. Vorausgesetzt ist die potentielle Rechtsträgerschaft hinsicht-

1) S. oben S. 117 ff.

2) Vgl. dazu ausführlich Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 113 ff.

3) Vgl. BFH BStBl. 1961, S. 346; 1961, S. 433; 1962, S. 78, 1964, S. 546; 1966, S. 222; 1972, S. 866; 1977, S. 24.

4) Vgl. Kruse, a.a.O., § 4 AO Tz. 120.

5) S. oben S. 117 ff.

6) Vgl. z.B. Stelkens/Bonk/Leonhardt, VwVfG, 2. Aufl., § 11 Tz. 7 ff.

lich eines materiellen Rechts ¹⁾, denn die Beteiligtenfähigkeit vom Bestehen verfahrensrechtlicher Rechte abhängig zu machen, wäre ein Zirkelschluß. Bei analoger Anwendung des § 11 Nr. 2 VwVfG im Steuerrecht würde die Vorschrift deshalb leerlaufen. Nach § 34 II 1 AO stehen niemals der GbR selbst, sondern nur den einzelnen Gesellschaftern materielle Rechte zu ²⁾. Zwar haben die Verfasser der Abgabenordnung diesen Zusammenhang nicht erkannt ³⁾. Jedenfalls aber haben sie gesehen, daß grundlegende Unterschiede zwischen allgemeinen Verwaltungsverfahren und steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren bestehen. Deshalb fehlt eine dem § 11 Nr. 2 VwVfG vergleichbare Vorschrift in der Abgabenordnung, eine Analogie scheidet folglich aus.

Der wesentliche Fehler der Abgabenordnung liegt in der unbewältigten Trennung von materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Vorschriften ⁴⁾. § 34 II AO regelt für das materielle Steuerrecht, welcher Personenkreis bei der GbR steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat und steuerrechtliche Rechte wahrnehmen kann ⁵⁾. Regelungsmaterie des § 34 II AO ist die Fähigkeit, Träger materieller steuerrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein, also die Rechtsfähigkeit im materiellen Steuerrecht. Die Beteiligtenfähigkeit hinsichtlich

- 1) Z.B. Anspruch auf Erteilung einer GewerbeKonzession.
- 2) S. oben S. 123 ff.
- 3) Vgl. die Regierungsbegründung zum Entwurf einer Abgabenordnung, BT-Drucks. VI/1982, S. 131 zu § 100; s. oben S. 118.
- 4) S. oben S. 114 ff.
- 5) S. oben S. 123 ff.

des steuerrechtlichen Verwaltungsverfahrens ist nichts anderes als die Fähigkeit, Träger verfahrensrechtlicher Rechte und Pflichten zu sein. Beteiligtenfähigkeit ist das verfahrensrechtliche Gegenstück zur Rechtsfähigkeit nach materiellem Recht, es handelt sich um wesengleiche Rechtsmaterien. Zudem korrespondiert die verfahrensrechtliche Beteiligtenfähigkeit noch in einem weiteren Sinne mit der Rechtsfähigkeit nach materiellem Steuerrecht. Der Beteiligtenbegriff hat die Funktion, die nach materiellem Steuerrecht Berechtigten und Verpflichteten in ein Verwaltungsverfahren einzubeziehen. Nur die Verfahrensbeteiligung der nach materiellem Recht Betroffenen gewährleistet, daß sie ihre Rechte wahrnehmen und zur Erfüllung ihrer Pflichten herangezogen werden können. § 34 II AO ist deshalb im Wege der Gesetzesanalogie ¹⁾ auf die Beurteilung der Beteiligtenfähigkeit anwendbar ²⁾. Da keine Besteuerungstatbestände ausgeweitet oder neue Besteuerungstatbestände begründet werden, steht auch das steuerrechtliche Analogieverbot nicht entgegen ³⁾. Entsprechend § 34 II 1 AO sind demnach die Gesellschafter beteiligtenfähig, d.h. potentielle Träger verfahrensrechtlicher Rechte und Pflichten.

Voraussetzung für die entsprechende Anwendung des § 34 II AO ist, daß die GbR durch den mit wirtschaftlichen Merkmalen normativ de-

1) Vgl. dazu ausführlich Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 123.

2) Vgl. Kruse, JbFfSt. 1976/77, S. 47 (55 f.).

3) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 121.

finierten Tatbestand eines Einzelsteuergesetzes funktional verselbstständigt ist. Die gemeinschaftliche Tatbestandserfüllung durch die Gesellschafter hat ihre gemeinschaftliche Beteiligung an einem einheitlichen Verwaltungsverfahren zur Folge ¹⁾. Das ist die verfahrensrechtliche Seite des Funktionsbegriffes.

Der Umstand, daß der Finanzbehörde eine Mehrzahl von Verfahrensbeteiligten in einem Verwaltungsverfahren gegenübersteht ²⁾, birgt nicht die Gefahr ihrer übermäßigen Belastung ³⁾. Entsprechend § 34 II 2 AO kann sich die Finanzbehörde an nur einen Gesellschafter halten ⁴⁾. Richtlinie für das Auswahlermessen ⁵⁾ ist, ob der Betreffende die erforderlichen Verfahrenshandlungen tatsächlich vornehmen kann und ob er Vertretungsmacht zur Abgabe von Willenserklärungen mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter hat. Zudem können die Gesellschafter als Personenvereinigung im Sinne des § 79 I Nr. 3 AO ⁶⁾ Verfahrenshandlungen nur durch besonders Beauftragte vornehmen. In Betracht

- 1) Gemeinschaftliche Verfahrensbeteiligung aller Gesellschafter liegt auch in den oben, S. 119, gegebenen Beispielen vor. In diesen Fällen richtet sich gegen sie ein einheitlicher Steuerbescheid (vgl. § 78 Nr. 2 AO; s. unten S. 132 f.) bzw. ein einheitlicher Erstattungsanspruch.
- 2) Z.B. bei der sog. Publikums-GbR; vgl. dazu z.B. BFH NJW 1982, S. 877.
- 3) Vgl. die für diese Problemlage symptomatische Entstehungsgeschichte des § 5 GewStG, oben S. 90 ff.
- 4) Parallele dazu im allgemeinen Verwaltungsverfahren ist § 17 VwVfG.
- 5) Vgl. dazu Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 5 AO Tz. 6.
- 6) In der Zusammenschau mit § 34 AO ergibt sich demzufolge auch für diese aus dem Verwaltungsverfahrensgesetz übernommene Vorschrift ein Anwendungsbereich; im Ergebnis ebenso Kruse, a.a.O., § 79 AO Tz. 11; s. bereits oben S. 121 ff.

kommt ein einzelner Gesellschafter (§ 34 II 2 AO) oder aber ein Geschäftsführer (§ 34 I AO).

Das Ergebnis dieser Analogie bedeutet gegenüber der Rechtslage unter Geltung der Reichsabgabenordnung keine Rechtsänderung. Nur war die Reichsabgabenordnung unter systematischen Gesichtspunkten wesentlich besser strukturiert als die Abgabenordnung ¹⁾.

§ 86 RAO 1919 ²⁾ betraf die Besteuerung einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung. Absatz III der Vorschrift lautete:

"Entstehen dadurch Schwierigkeiten, daß es ... an ... Geschäftsführern fehlt und Beteiligte in größerer Zahl vorhanden sind, so haben die Beteiligten einen oder mehrere Bevollmächtigte im Inland zu stellen. Unterlassen sie dies, so kann das Finanzamt einen oder einzelne Beteiligte als Bevollmächtigte mit Wirkung für die Gesamtheit behandeln".

Der Gesetzgeber der Abgabenordnung hat diese zentrale Vorschrift der Reichsabgabenordnung inhaltlich zergliedert. Ihre Teile hat er ohne Rücksicht auf systematische Zusammenhänge an verschiedenen Stellen des Gesetzes plziert ³⁾ und zudem mit aus dem Verwaltungsverfahrensgesetz rezipierten Vorschriften ⁴⁾ vermischt.

1) Dazu ausführlich Kruse, JbFfSt. 1976/77, S. 47.

2) Entspricht § 105 RAO 1931.

3) S. oben S. 114 ff.

4) S. oben S. 117 ff.

- b) Bestätigung der Analogie durch die
Legaldefinition des Beteiligten in
§ 78 Nr. 2 AO

Die für das steuerrechtliche Verwaltungs-
verfahren maßgebliche Legaldefinition des
Beteiligten in § 78 Nr. 2 AO ¹⁾ bestätigt
das erzielte Ergebnis ²⁾. Danach sind
diejenigen Verfahrensbeteiligte, an
die die Finanzbehörde den Verwaltungsakt
richten will oder gerichtet hat ³⁾. Zur
Begründung der Beteiligtenstellung ist des-
halb erforderlich, daß die Finanzbehörde
zur Regelung eines Einzelfalles ⁴⁾ mit
beabsichtigter rechtlicher Außenwirkung
tätig werden will bzw. tätig geworden ist ⁵⁾.
Da rechtliche Außenwirkung nur gegenüber
rechtsfähigen Rechtssubjekten erzielt wer-
den kann, richtet sich der Verwaltungsakt
bei der durch Steuergesetz verselbstän-
digten GbR gegen alle Gesellschafter. Nach
§ 34 II AO sind die Gesellschafter fähig,
Träger von Rechten und Pflichten zu sein,
nicht die Gesellschaft als solche ⁶⁾. Die
Rechtswirkung des Verwaltungsaktes entfaltet
sich unmittelbar gegenüber den Gesellschaftern.

-
- 1) Zur Bedeutung von § 78 Nr. 1 und 3 AO
s. oben S. 117.
 - 2) S. 126 ff.
 - 3) § 78 Nr. 2 2. Alt. AO ist überflüssig:
Bevor die Finanzbehörde an ein Rechts-
subjekt einen Verwaltungsakt gerichtet
hat, muß sie zuvor den Verwaltungsakt an
dieses Rechtssubjekt richten wollen im
Sinne des § 78 Nr. 2 1. Alt. AO; zur
Maßgeblichkeit der Willensbildung für
die Entstehung eines Verwaltungsaktes s.
Kruse, DStR 1974, S. 395 (396).
 - 4) Maßgebend ist der geregelte Lebenssachver-
halt, nicht der Empfängerkreis; vgl. BVerwG
BVerwGE 7, S. 55.
 - 5) Vgl. die Legaldefinition des Verwaltungs-
aktes in § 118 AO.
 - 6) S. oben S. 123 ff.

Folgerichtig bestimmt § 122 I 2 AO i.V. mit § 34 II AO, daß der Verwaltungsakt ¹⁾ allen Gesellschaftern bekanntzugeben ist ²⁾. Das ist zugleich Wirksamkeitsvoraussetzung ³⁾. Entsprechend § 34 II 2 AO ⁴⁾ hat die Finanzbehörde zwar Auswahlermessen und kann den Verwaltungsakt einem Gesellschafter, nach § 34 I AO auch dem Geschäftsführer, bekanntgeben ⁵⁾. Die Bekanntgabe an einen Gesellschafter oder Geschäftsführer wirkt aber kraft Gesetzes ⁶⁾ für und gegen alle Gesellschafter. Allerdings muß sich aus dem Verwaltungsakt ⁷⁾ zweifelsfrei ergeben, daß die GbR als solche und damit alle Gesellschafter betroffen sind ⁸⁾. In diesem gesetzlichen Ausnahmefall sind Destinatäre und Bekanntgabeempfänger des Verwaltungsaktes nicht identisch ⁹⁾.

- 1) Das gilt auch für den Steuerbescheid, denn der Steuerbescheid ist der nach § 122 I AO bekanntgegebene Verwaltungsakt; vgl. § 155 I 2 AO.
- 2) Vgl. dazu Tipke/Kruse, AO und FGO, § 122 AO Tz. 14.
- 3) Vgl. Tipke, a.a.O., § 124 AO Tz. 1.
- 4) I.V. mit § 122 I 2 AO.
- 5) Vgl. Tipke, a.a.O., § 122 AO Tz. 14; die Bestellung eines Empfangsbevollmächtigten kann nach Maßgabe des § 183 I, II AO nur für die Zustellung eines Feststellungsbescheides verlangt werden.
- 6) §§ 122 I, 124 I AO.
- 7) Und zwar aus dem gesamten Inhalt des Verwaltungsaktes. Die Bezeichnung des Adressaten im Kopf des Bescheides dient zugleich postalischen Zwecken und ist demzufolge nicht allein maßgebend, vgl. Kruse, a.a.O., S. 396.
- 8) Vgl. dazu ausführlich Kruse, a.a.O., S. 395.
- 9) Vgl. Tipke, a.a.O., § 122 AO Tz. 2 f.; weitere Ausnahme in diesem Sinne ist die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes an einen Bevollmächtigten nach § 122 I 3 AO.

B) Die Zuordnung der Steuerschuld an die GbR

1. Inhalt der Verpflichtung

1. Das Steuerschuldverhältnis als öffentlich-rechtliches Verhältnis

Die GbR ist potentiellendes Zuordnungssubjekt aller Rechte und Pflichten, die Gegenstand eines Steuerrechtsverhältnisses¹⁾ sein können. Endsubjekte der rechtstechnischen Zuordnung und Träger dieser Rechte und Pflichten sind die einzelnen Gesellschafter. Das gilt auch für die fiskalisch wichtigste Pflicht, nämlich die Steuerleistungspflicht. Der gegen die GbR gerichtete Steueranspruch zeichnet sich gegenüber anderen steuerrechtlichen Pflichten dadurch aus, daß er auf eine Geldleistung gerichtet ist²⁾. Diese Besonderheit bedingt seine abgesonderte Behandlung.

Steuerrechtliche Ansprüche mit vermögensrechtlichem Inhalt³⁾ sind Gegenstand des Steuerschuldverhältnisses⁴⁾. Das Steuerschuldverhältnis ist ein besonderes Steuerrechtsverhältnis, es wird von diesem umschlossen⁵⁾. Demzufolge ist auch das Steuerschuldverhältnis öffentlich-rechtlicher

1) S. bereits oben S. 4 ff.

2) Vgl. § 3 I AO.

3) Das sind insb. der Steueranspruch, ferner der Haftungsanspruch, der Erstattungsanspruch, der Vergütungsanspruch, der Rückforderungsanspruch und der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung i.S. des § 3 III AO.

4) Merk, Steuerschuldrecht, S. 68 ff.; Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1.

5) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1 und Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 I.

Natur ¹⁾. Der Steuergläubiger tritt dem Steuerpflichtigen mit öffentlich-rechtlicher Gewalt, nicht auf der Ebene der Gleichordnung ²⁾ gegenüber. Gleichwohl sind deutliche Parallelen zwischen dem Steuerschuldverhältnis und einem zivilrechtlichen Schuldverhältnis erkennbar ³⁾. Das gilt um so mehr, als auch das Zivilrecht Schuldverhältnisse kennt, die ebenso wie das Steuerschuldverhältnis ⁴⁾ kraft Gesetzes entstehen ⁵⁾. Voraussetzung ist jeweils die Verwirklichung eines Tatbestandes, an den das Gesetz die Anspruchsentstehung als Rechtsfolge knüpft ⁶⁾. Damit scheint die These Fleiners ⁷⁾ bestätigt, es gebe dem Zivilrecht und dem Öffentlichen Recht gemeinsame Rechtsinstitute und rechtliche Formen ⁸⁾. Davon ausgehend liegt es nahe,

- 1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 1 und Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 II; vgl. schon Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, S. 22; Bühler, Steuerrecht I, S. 6 ff.
- 2) So noch die überkommene Lehre vom steuerrechtlichen Forderungsverhältnis; vgl. Hensel, Steuerrecht I, § 3 (S. 15 Fn. 1); Mirbt, FinArch 44 (1927), S. 1; Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, S. 35.
- 3) Aus diesem Grund hat nach Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 II die Lehre vom steuerrechtlichen Forderungsverhältnis innerhalb des Steuerschuldverhältnisses noch ihren Platz.
- 4) Vgl. §§ 38 und 43 AO.
- 5) Vgl. §§ 677 ff., 812 ff., 823 ff. BGB als im Besonderen Schuldrecht geregelte gesetzliche Schuldverhältnisse.
- 6) Zu weiteren Parallelen zwischen Steuerschuldverhältnis und zivilrechtlichem Schuldverhältnis vgl. Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 III.
- 7) Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, S. 57 f.
- 8) Vgl. als entschiedene Gegner dieser Ansicht Bühler, Steuerrecht I, S. 6 ff.; Peters, Lehrbuch der Verwaltung, S. 339; s. auch unten S. 143 ff.

das Zivilrecht bei der rechtlichen Beurteilung des Steuerschuldverhältnisses ergänzend heranzuziehen. Die Abgabenordnung bietet hier genügend Raum, denn das allgemeine Steuerschuldrecht ist nur fragmentarisch kodifiziert ¹⁾. Allerdings ist die Ausfüllung von Regelungslücken im Steuerschuldverhältnis durch das Zivilrecht nur möglich, soweit die Eigenart des Steuerrechts das zuläßt. ²⁾

2. Die Verpflichtung der Gesellschafter, die Steuer aus dem Gesamthandsvermögen zu zahlen
- a) Die Gesamtschuldnerschaft der Gesellschafter - eine petitio principii

Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Wesentlicher Inhalt des Steuerschuldverhältnisses ist das "Leisten-sollen" des Steuerschuldners hinsichtlich der verwirklichten Steuer ³⁾. Dem steht das "Bekommensollen" ⁴⁾ des Steuergläubigers

1) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 33 AO Tz. 2 und Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 III; s. unten S. 139 ff.

2) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 III; vgl. RFH RFHE 9, S. 339 (342); BVerwG BVerwGE 15, S. 104 (105).

3) Merk, Steuerschuldrecht, S. 74 f.

4) Nicht etwa das "Forderndürfen" wie bei einem zivilrechtlichen Schuldverhältnis, denn es gilt das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung: Die Finanzbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, die gesetzlich geschuldete Steuer zu erheben; Tipke in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 85 AO Tz. 2.

gegenüber ¹⁾. § 43 AO überläßt die Bestimmung des Steuerschuldners den Einzelsteuergesetzen. Steuerschuldner sind die Steuerrechtssubjekte der Einzelsteuergesetze, die als solche den Besteuerungstatbestand erfüllen ²⁾. So ordnet z.B. § 13 II UStG dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmer ³⁾, § 5 I GewStG dem gewerbesteuerrechtlichen Unternehmer ⁴⁾ die Steuerschuld zu. Das mit steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffen normativ definierte Steuerrechtssubjekt steht dem Steuergläubiger auch als Subjekt des Steuerschuldverhältnisses gegenüber ⁵⁾. Das Gesetz löst im Bereich des Steuerschuldrechts die Funktionsbegriffe der Einzelsteuergesetze nicht auf.

Die Gesellschafter sind Endsubjekte der rechtstechnischen Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten an die GbR ⁶⁾. Es stellt sich daher die Frage, in welchem Umfang sie aus einer der Gesellschaft zugeordneten Steuerschuld verpflichtet sind. Damit ist nicht die Haftung im steuerrechtlichen Sinne angesprochen. Haftung kennt das Steuerrecht nur als Entstehenmüssen für fremde Schuld ⁷⁾. Die Rechtsstellung des Steuerschuldners ist mit der des Haftungsschuldners unvereinbar ⁸⁾. Im vorliegenden

1) Merk, a.a.O., S. 74 f.

2) Kruse, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 IV 2.

3) S. oben S. 64 ff.

4) S. oben S. 86 ff.

5) Vgl. Kruse, a.a.O., § 11 IV 2.

6) S. oben S. 25 ff.

7) Im Sinne einer Neben- oder Fremdhafung; vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO u. FGO, vor § 69 AO Tz. 3.

8) BFH BStBl. 1977, S. 255; zu den Ausnahmen s. Kruse, a.a.O., vor § 69 Tz. 3.

Zusammenhang geht es vielmehr um den Inhalt der primären Verpflichtung des einzelnen Gesellschafters als Endsubjekt der Zuordnung, d.h. um eigene Schuld.

Die dargestellte juristische Konstruktion der Zuordnung einer Steuerschuld an die GbR verführt zu folgender Argumentation. Als Endsubjekte rechtstechnischer Zuordnung sind alle Gesellschafter die letztendlich Verpflichteten, für eine Beschränkung ihrer Verpflichtung gibt die Abgabenordnung nichts her. Entsprechend dem zivilrechtlichen Grundsatz, daß Beschränkung einer Schuld ¹⁾ nur kraft Gesetzes oder auf rechtsgeschäftlicher Basis erzielt werden können ²⁾, bedeutet das jeweils die volle Verpflichtung der einzelnen Gesellschafter. Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Schuldverhältnis schulden, sind nach § 44 I 1 AO Gesamtschuldner, jeder schuldet grundsätzlich ³⁾ die gesamte Leistung ⁴⁾. Grenzen der Inanspruchnahme des einzelnen Gesellschafters sind die gesetzlichen Grenzen des Ermessens (§ 5 AO) ⁵⁾.

Diese scheinbar schlüssige Argumentationskette beruht auf einer petitio principii. Das Gesamtschuldverhältnis ist ein den Steuergläubiger und mehrere Steuerschuldner

1) D.h. Haftungsbeschränkung im zivilrechtlichen Sinne, nämlich Einstehenmüssen für eigene Schuld.

2) Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts I, 14. Aufl., § 2 IV.

3) Vgl. § 44 I 2 AO.

4) So im Ergebnis Carl, BB 1985, S. 1783 und 1986, S. 1269.

5) Einzelheiten bei Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 44 AO Tz. 13 f.; Martens, StuW 1970, S. 603.

umfassendes Rechtsverhältnis. Die Mehrheit von Steuerschuldnern kennzeichnet die Gesamtschuld ¹⁾. Es müßte zunächst bewiesen sein, daß es sich bei den Gesellschaftern um eine Mehrheit von Steuerschuldnern handelt, gegen die der Steueranspruch gerichtet ist.

b) Der Rechtsgedanke des § 34 I 2 AO und des § 267 AO

aa) Die Steuerschuld - persönliche Verpflichtung oder ius in re aliena?

Die Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner ist (§ 43 S. 1 AO). Die Rechtsfigur des Steuerschuldners definiert das Gesetz dagegen nicht ²⁾. Aus § 3 I S. 1 AO folgt lediglich, daß sich gegen ihn eine Geldforderung richtet ³⁾. Im Fall der GbR bleibt indes offen, welches Vermögen mit der Steuerschuld belastet ist.

1) Kruse, a.a.O., § 44 AO Tz. 2; Martens, a.a.O., S. 605 ff.

2) Bühler/Strickrodt, Steuerrecht I, 3. Aufl., § 3 IV 1.

3) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 3 AO Tz. 6.

Dagegen stand die Zuordnung der Steuerschuld an ein bestimmtes Vermögen nach der Theorie von der Dinglichkeit der Steuerschuld noch im Vordergrund der Betrachtung ¹⁾. Dieser Gedanke wurde bei den Verbrauchsteuern, den Realsteuern und vor allem beim Zoll geprägt. Das persönliche Element der Steuerschuld, nämlich das Verpflichtetsein einer bestimmten Person, war demnach völlig ausgeschaltet. An diese Stelle sollte die steuerpflichtige Sache treten, so daß die Steuer "auf oder an der Sache haftet (nicht die Sache für die Abgabe, wie beim Pfandrecht), Personen aber nur in zweiter Linie als 'Zahler' in Betracht kommen, so zwar, daß eine persönliche Verpflichtung oft im Falle einer strafbaren Pflichtverletzung eintritt." ²⁾ Die Steuer war danach nicht mehr als *ius in re aliena* ³⁾.

Läßt sich das persönliche Element aus dem Steuerschuldverhältnis eliminieren, kann die Zuordnung der Steuerschuld an die GbR in ähnlicher Weise begründet werden. Die

1) Vgl. dazu z.B. von Myrbach-Rheinfeld, Grundriß des Finanzrechts, 2. Aufl., S. 71 ff.; Schranil, AöR 39 (1920), S. 164 (213 ff.); Lamp, Die Person des Zollschuldners in der Zollrechtsgeschichte, S. 470 ff. und Die Theorie des deutschen Zollrechts und der Entwurf zu einer neuen österreichischen Zollordnung, S. 63 ff.; Bühler, Steuerrecht I, S. 249 ff.

2) Von Myrbach-Rheinfeld, a.a.O., S. 71.

3) Relikt dieser Theorie ist z.B. der Wortlaut des § 76 AO, der von "verbrauchsteuerpflichtigen" und "zollpflichtigen" Waren spricht; vgl. Kruse, a.a.O., § 76 AO Tz. 1.

Tatbestände der Einzelsteuergesetze tragen dem Umstand Rechnung, daß ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen als Sondervermögen ¹⁾ einer bestimmten wirtschaftlichen Tätigkeit gewidmet ist ²⁾. So tritt nach dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes, nämlich der Belastung des konkreten Verbrauchsaktes ³⁾, die Person des Unternehmers im Sinne des § 2 UStG völlig in den Hintergrund. Noch deutlicher ist dieser Umstand bei der Gewerbesteuer. Für die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 5 GewStG ist maßgebend, auf wessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird ⁴⁾. Im Vordergrund steht die Beziehung zu einer bestimmten Vermögensmasse, nicht zu einer Person.

Zwar kennt das öffentliche Recht Rechtsbeziehungen auch als sachenrechtliche Zuordnung eines bestimmten Gegenstandes zu einer Person ⁵⁾. Auf die Steuerschuld projiziert würde das bedeuten: Inhalt des Steuerschuldverhältnisses ist die rechtliche Beziehung ⁶⁾ des Steuergläubigers zu dem Sachinbegriff Gesamthandsvermögen.

-
- 1) Im wirtschaftlichen, nicht im zivilrechtlichen Sinne.
 - 2) Vgl. Becker/Riewald/Koch, RAO I, 9. Aufl., § 97 Tz. 6.
 - 3) S. oben S. 67 ff.
 - 4) § 5 I 2 GewStG; s. oben S. 86 ff.
 - 5) Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., § 32 V a.
 - 6) Etwa in dem aus § 267 AO folgenden Vollstreckungszugriff der Finanzbehörde auf das Gesamthandsvermögen.

Derartige sachenrechtliche Rechtsbeziehungen sind aber keine Rechtsverhältnisse im rechtselementaren Sinne ¹⁾. Rechtsverhältnisse im rechtselementaren Sinne haben vielmehr die Verpflichtung eines Subjekts, im Regelfall gegenseitige Rechte und Pflichten zum Inhalt ²⁾. Sie können nur zwischen mehreren Personen, nicht aber zwischen einer Person und einer Sache bestehen. Für das Steuerrechtsverhältnis gilt nichts anderes. Mit der Rechtsnatur des Steuerschuldverhältnisses ist es unvereinbar, das persönliche Element mit einer Verpflichtung des Gesamthandsvermögens zu substituieren ³⁾.

bb) Inhalt und Umfang der persönlichen Verpflichtung des einzelnen Gesellschafters

(1) Die Steuerschuldnerschaft der GbR - eine nicht an der Rechtsfähigkeit orientierte Kategorie

Nach § 34 I 2 AO haben die Geschäftsführer "dafür zu sorgen, daß die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten". Soweit kein Geschäftsführer bestellt ist, haben die Gesellschafter diese Pflicht nach § 34 II 1 AO zu erfüllen ⁴⁾. Auch § 267 AO regelt nur die Vollstreckung in das Gesamt-

1) Wolff/Bachof, a.a.O., § 32 V a.

2) Wolff/Bachof, a.a.O., § 32 V a.

3) Bluzenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, S. 9 f.; Becker/Riewald/Koch, RAO I, 9. Aufl., § 97 Tz. 6.

4) S. oben S. 123 ff.

handsvermögen, nicht in das gesellschaftsfreie Vermögen des Gesellschafters. Offensichtlich liegt der gesetzlichen Konzeption die primäre Verpflichtung des Gesamthandsvermögens zugrunde ¹⁾. Da aber das persönliche Element untrennbar zum Steuerschuldverhältnis gehört ²⁾, könnte das die funktionale Verselbständigung der GbR im Steuerrecht widerlegen. Anscheinend lautet die Alternative: Entweder Verpflichtung des Gesamthandsvermögens und Endsubjektivität der GbR als Vermögens-träger bei der Zuordnung der Steuerschuld, also Rechtsfähigkeit der GbR im Steuerrecht. Oder aber entgegen dem erklärten Willen des Gesetzgebers eine Verpflichtung jedes einzelnen Gesellschafters, also Auffächern der Steuerschuld in eine Mehrzahl gleicher Schuldverhältnisse mit der Rechtsfolge einer Gesamtschuld und vollem Entstehen-müssen der Gesellschafter auch mit ihrem gesellschaftsfreien Vermögen ³⁾.

Die Theorie einer funktionalen Verselbständigung ohne eigene Rechtsfähigkeit der GbR im Steuerrecht ist aber nur dann in Frage gestellt, wenn zivilrechtliche Maßstäbe angelegt werden. Zivilrechtlich ist das Schuldverhältnis definiert als ein Rechtsverhältnis,

1) Auch die Entstehungsgeschichte des § 5 I GewStG belegt diese Vorstellung des Gesetzgebers; s. oben S. 88 ff.

2) S. oben S. 139 ff.

3) So im Ergebnis Carl, BB 1985, S. 1783 und 1986, S. 1296; s. oben S. 136 ff.

"in dem sich zwei oder mehrere Personen als einander zu bestimmten Leistungen berechtigt und verpflichtet gegenüberstehen". ¹⁾ Dabei kann die Leistung in einem Tun oder Unterlassen des Schuldners bestehen, § 241 S. 2 BGB. Schuldner ist der zur Leistung Verpflichtete ²⁾. In Anbetracht dessen ist dem Zivilrechtler ein nicht rechtsfähiger Schuldner schlechthin unvorstellbar.

Otto Mayer ³⁾ hat darauf hingewiesen, daß es keine dem öffentlichen Recht und dem Zivilrecht gemeinsame Rechtsinstitute gebe. Ob das in dieser Allgemeinheit gilt, mag offenbleiben ⁴⁾. Jedenfalls trifft dieser Satz auf den Schuldner im zivilrechtlichen Sinne und den Steuerschuldner ohne Einschränkung zu. Das Steuerschuldverhältnis zeichnet sich gegenüber dem zivilrechtlichen Schuldverhältnis durch eine wesentlich komplexere Struktur aus. Unbestreitbares Verdienst Hensels ⁵⁾ und Bürgers ⁶⁾ ist es, die Elemente des Steuerschuldverhältnisses unbelastet von zivilrechtlichem Gedankengut bestimmt zu haben. Diese Elemente vereinigen sich bei den Einzelsteuergesetzen zum Teil in einer Person ⁷⁾. Oftmals aber steht der

1) Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts I, 14. Aufl., § 2 I; vgl. auch Aderhold, Das Schuldmodell der BGB-Gesellschaft, S. 83 ff. m.w.N.

2) Larenz, a.a.O., § 2 I.

3) Verwaltungsrecht I, 3. Aufl., S. 117 f.

4) Dagegen z.B. Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, S. 57 f.; vgl. oben S. 135 m.w.N.

5) Steuerrecht, 3. Aufl., § 11.

6) VJSchrStuFR 1928, S. 75.

7) So im Regelfall bei der Einkommensteuer.

Finanzbehörde im Steuerschuldverhältnis eine Mehrzahl von Personen gegenüber. In diesen Fällen treten die von Hensel ¹⁾ und Bürger ²⁾ unterschiedenen Grundelemente des Steuerschuldverhältnisses offen zu Tage.

Das erste Element gehört eher der Finanzwissenschaft denn der Rechtswissenschaft an. So ist z.B. bei der Umsatzsteuer die Figur des Steuerträgers erkennbar ³⁾. Das ist derjenige, der die auf Abwälzung angelegte Steuer im wirtschaftlichen Ergebnis trägt ⁴⁾. Diese Größe interessiert juristisch nicht unmittelbar. Sie kann nur Anhaltspunkt bei der Auslegung des Einzelsteuergesetzes sein ⁵⁾ und darf deshalb hier vernachlässigt werden.

Zweites Grundelement des Steuerschuldverhältnisses ist der Steuerentrichtungspflichtige ⁶⁾. Das ist derjenige, der die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat (§ 43 S. 2 AO) ⁷⁾. Bereits das Gesetz unterscheidet den Steuerentrichtungspflichtigen vom Steuerschuldner. Im Gegensatz zum Steuerträger handelt es

1) A.a.O., § 11.

2) A.a.O., S. 75.

3) Hensel, a.a.O., § 11 1.; Bürger, a.a.O., S. 82 ff.

4) S. oben S. 67 ff.

5) Hensel, a.a.O., § 11 (S. 63 Fn. 1).

6) Hensel, a.a.O., § 11 2.; Bürger, a.a.O., S. 91 ff.

7) Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 33 AO Tz. 5.

sich eindeutig um eine juristische Größe. Im Fall der GbR sind stets die Gesellschafter bzw. die Geschäftsführer als Steuerentrichtungspflichtige angesprochen. So regelt § 34 I 2 AO pragmatisch: Die Geschäftsführer "haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten". Für die Gesellschafter folgt das aus § 34 II 1 i.V. mit § 34 I 2 AO ¹⁾.

Damit bleibt als drittes Grundelement der Steuerschuldner. Auch dieses Element ist von juristischem Interesse, denn subjektlose Steuern kennt das geltende Steuerrecht nicht ²⁾. Die Funktion der Rechtsfigur des Steuerschuldners ist die Kennzeichnung der Vermögensmasse, in welche letztlich die Vollstreckung wegen Steuerforderungen erfolgt ³⁾. Mehr kann es im Fall der GbR auch nicht sein, denn § 34 I und II AO ordnet die Pflicht zur Entrichtung der Steuer den Geschäftsführern bzw. den Gesellschaftern zu ⁴⁾. Dann aber ist die Steuerschuldnerschaft der GbR als solcher nicht eine an der Rechtsfähigkeit orientierte Kategorie, sondern lediglich die vollstreckungsrechtliche Dimension des Funktionsbegriffes im oben ⁵⁾ charakterisierten Sinne: Nach § 267 AO erfolgt die Vollstreckung wegen Steuerforderungen "in das Vermögen der Personenvereinigung".

1) S. oben S. 123 ff.

2) Enno Becker, StuW 1924, S. 1485 (1514); Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, S. 9 f.

3) Hensel, a.a.O., § 11 3.; Bürger, a.a.O., S. 106 ff. und 113 ff.

4) S. oben S. 123 ff.

5) S. 25 ff.

Aus diesem Befund auf die Rechtsfähigkeit der GbR im Steuerrecht zu schließen, geht über das gesteckte Ziel hinaus und bedeutet zudem einen Widerspruch zur dinglichen Rechtslage. Das Gesellschaftsvermögen ist nach § 718 I BGB gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter. Nicht die GbR als von den Gesellschaftern zu unterscheidendes Rechtssubjekt, sondern die von den Gesellschaftern gebildete Gesamthand ist Träger des Gesellschaftsvermögens ¹⁾. Ob daraus die Teilrechtsfähigkeit der Gesamthand im Zivilrecht folgt, hat die wissenschaftliche Diskussion im Rahmen der Gesamthandsgenommatik zu entscheiden ²⁾. Wer bei der Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen einen Rechtsverlust erleidet - jeder einzelne Gesellschafter oder die von den Gesellschaftern gebildete Gesamthand - ist ausschließlich nach dem Zivilrecht zu beurteilen. Für das Steuerrecht ist das ohne Belang. § 267 AO läßt die dingliche Zuordnung des Gesellschaftsvermögens unberührt. Das Steuerrecht hat keinen eigenen Eigentumsbegriff ³⁾. Steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Eigentumsbegriff sind identisch ⁴⁾.

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 267 AO Tz. 2.

2) Zum Meinungsstand s. oben S. 6 ff.

3) Kruse, a.a.O., § 39 AO Tz. 11.

4) Enno Becker, StuW 1934, S. 319; Schiffbauer, StuW 1956, S. 457. Das Steuerrecht wertet nur bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Rahmen des § 39 II abweichend vom Zivilrecht, läßt aber auch dabei die zivilrechtliche Eigentumsordnung unberührt; vgl. Kruse, a.a.O., § 39 AO Tz. 11.

Steuerschuldner ist die wirtschaftliche Einheit, welche im Ergebnis mit der Steuer belastet werden soll.¹⁾ Das ist im Fall der GbR die Personenvereinigung als solche²⁾. Aufgeschlüsselt bedeutet der Funktionsbegriff des Steuerschuldners, daß die Gesellschafter von einer einheitlichen Steuerschuld betroffen sind. Der Umfang ihrer primären Verpflichtung beschränkt sich auf den Bestand des Gesellschaftsvermögens, aus dem die Steuer zu zahlen ist.

(2) Bestätigung durch das Vollstreckungsrechtsverhältnisses

Die Analyse des Vollstreckungsrechtsverhältnisses bestätigt das erzielte Ergebnis³⁾. Nach § 736 ZPO bedarf es zur Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen eines Titels gegen alle Gesellschafter. Das ist konsequenter Ausdruck der mangelnden Parteifähigkeit der GbR im Zivilprozeß⁴⁾, ein Titel gegen die GbR als solche ist unwirksam und kann nicht Grundlage der Zwangsvollstreckung sein⁵⁾. Zur Erwirkung eines Titels ist deshalb Klage gegen alle Gesellschafter erforderlich⁶⁾. Das Steuerrecht ist hier im

1) Ob diese Einheit die Steuer letztlich abwälzen kann, ist in erster Linie Gegenstand einer finanzwissenschaftlichen Untersuchung; s. oben S. 145.

2) Vgl. § 267 AO.

3) S. 142 ff.

4) BGH BGHZ 80, S. 222 (227); Vollkommer in Zöllner, ZPO, 15. Aufl., § 50 Tz. 26.

5) Rosenberg/Gaul/Schilken, Zwangsvollstreckungsrecht, 10. Aufl., § 19 I m.w.N.

6) Vollkommer, a.a.O., § 50 Tz. 26.

Verfahren wesentlich praktischer, in der rechtlichen Konstruktion dagegen ungleich komplexer. Die Steuerschuld wird gegenüber der funktional verselbständigten GbR festgesetzt. Der Steuerbescheid kann dem Geschäftsführer oder einem Gesellschafter bekanntgegeben werden ¹⁾. Materiell-rechtlich entfaltet er unmittelbare Rechtswirkung gegenüber allen Gesellschaftern, sie haben die Steuer aus dem Gesellschaftsvermögen zu entrichten ²⁾. Erfüllen sie diese Verpflichtung nicht ³⁾, ist der Steuerbescheid nach § 267 AO Grundlage für die Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen ⁴⁾.

Im Vollstreckungsverfahren wird zwangsweise realisiert, was materiell-rechtlich gefordert werden kann ⁵⁾. Primär ist jeder Gesellschafter verpflichtet, die Steuer aus dem Gesellschaftsvermögen zu entrichten ⁶⁾. Diese Verpflichtung jedes einzelnen Gesellschafters allein rechtfertigt es nicht, der Finanzbehörde ein Vollstreckungsrecht in das gesamthänderisch gebundene Gesellschaftsvermögen einzuräumen. Das gilt

-
- 1) S. oben S. 132 f.; insbes. S. 133 Fn. 5.
 - 2) § 34 II AO; s. oben S. 132.
 - 3) Entweder durch einen Gesellschafter oder durch einen Geschäftsführer im Sinne des § 34 I AO.
 - 4) Soweit die Vollstreckungsvoraussetzungen nach § 254 AO erfüllt sind; vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 254 AO Tz. 2ff.
 - 5) Kruse, a.a.O., § 249 AO Tz. 5; Rosenberg/Gaul/Schilken, Zwangsvollstreckungsrecht, 10. Aufl., § 6 I m.w.N.
 - 6) § 34 II AO; s. oben S. 145 f.

jedenfalls dann, wenn das Gesellschafts-
vermögen der Gesamthand, dem Gesellschafter
aber nur ein Anteil an der Gesamthand in-
totozusteht ¹⁾. § 77 I AO statuiert deshalb
die Pflicht der Gesellschafter zur Duldung
der Vollstreckung in das Gesellschaftsver-
mögen, das Steuerrecht zeigt sich unbeein-
flußt vom jeweils aktuellen Stand der Ge-
samthandsdogmatik. Die Duldungspflicht nach
§ 77 I AO besteht neben der Entrichtungs-
pflicht und ist materiell-rechtlicher
Natur ²⁾. Sie ist subsidiär und greift
dann, wenn die Gesellschafter ihre pri-
märe Verpflichtung zur Entrichtung der
Steuer nicht erfüllen ³⁾. Der Umfang des
Duldungsanspruches bestimmt sich nach der
Höhe der festgesetzten Steuer ⁴⁾.

Zur Realisierung des materiell-rechtlichen
Duldungsanspruches bedarf es im Fall der
GbR keines besonderen Duldungsbescheides
gegen die Gesellschafter ⁵⁾. Grundlage der
Vollstreckung ist vielmehr der Steuerbe-
scheid, denn auf Grund der Rechtswirkung
dieses Verwaltungsaktes sind die Gesell-
schafter materiell-rechtlich zur Entrich-
tung der Steuer und zur Duldung der Zwangs-

1) S. oben S. 6 ff.

2) Kruse, a.a.O., § 77 AO Tz. 1; zur syste-
matischen Stellung der Vorschrift s.
Kruse, a.a.O., vor § 69 Tz. 10.

3) Sog. unechte Duldungspflicht; Kruse, a.a.
O., § 77 Tz. 1 f.; Kühn/Kutter/Hofmann,
AO und FGO, § 77 AO Tz. 2; v. Wallis in
Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO u. FGO, § 77
AO Tz. 2.

4) Kruse, a.a.O., § 77 Tz. 1.

5) A.A. v. Wallis, a.a.O., § 77 Tz. 10 ff.

vollstreckung verpflichtet ¹⁾. Demzufolge genügt nach § 267 AO zur Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen der gegen die GbR, d.h. gegen alle Gesellschafter ²⁾ ergangene Steuerbescheid. Wird das Vollstreckungsverfahren durchgeführt, sind die Gesellschafter Vollstreckungsschuldner im Sinne des § 253 AO. In ihrer Eigenschaft als Duldungspflichtige richtet sich gegen sie ein Vollstreckungsverfahren nach § 249 AO ³⁾.

II. Steuerrechtliches Haftungsvakuum bei der GbR?

1. Problemaufriß

Die Gesellschafter sind nach § 34 II AO verpflichtet, die Steuer aus dem Gesellschaftsvermögen zu entrichten ⁴⁾. Reicht dieses Vermögen zur Entrichtung der Steuer nicht aus, geht die Verpflichtung ins Leere;

1) Etwas anderes gilt nur dann, wenn es sich bei den Duldungspflichtigen um gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter usw. handelt; vgl. Kruse, a.a.O., § 77 Tz. 5 m.w.N. Im Falle der GbR richtet sich gegen die Gesellschafter der Steuerbescheid, sie sind zugleich Vermögensinhaber. Ein besonderer Duldungsbescheid ist deshalb überflüssig.

2) S. oben S. 132 f.

3) Kruse, a.a.O., § 253 Tz. 2.

4) S. oben S. 136 ff.

impossibilium nulla obligatio est ¹⁾. Zwar ist der Steuerbescheid in Verbindung mit einem Leistungsgebot nach § 254 AO ein Vollstreckungstitel ²⁾. Die Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen nach § 267 AO ist in diesem Fall aber wirtschaftlich wertlos. Eine unmittelbare Vollstreckung aus dem Steuerbescheid in das gesellschaftsfreie Vermögen der Gesellschafter ist nicht zulässig ³⁾. Nach der dargestellten rechtlichen Konstruktion beschränkt sich die primäre materiellrechtliche Verpflichtung auf das Gesellschaftsvermögen ⁴⁾.

Der Finanzbehörde steht damit nicht in jedem Fall ein solventer Steuerschuldner gegenüber. Ein festes Grundkapital, ein Verbot der Rückzahlung von Gesellschafterbeiträgen oder ähnlichen Gläubigerschutzvorschriften kennt das Recht der GbR nicht. Der positive Bestand des Gesellschaftsvermögens steht zur freien Disposition der Gesellschafter. Es ist daher von besonderem Interesse, ob und unter welchen Voraussetzungen die Finanzbehörde auch auf das Privatvermögen der Gesellschafter zugreifen kann. Das führt zu der Frage, ob eine Haftung der Gesellschafter für die der GbR zugeordnete Steuerschuld besteht.

- 1) Entsprechend dem Rechtsgedanken aus § 48 AO bleibt die freiwillige Entrichtung der Steuer aus dem Privatvermögen der Gesellschafter unberührt.
- 2) App, BB 1985, S. 2319; s. oben S. 148 ff.
- 3) App, BB 1985, S. 2319 und 1986, S. 643; a. A. Carl, BB 1985, S. 1783 und 1986, S. 1269 auf der Grundlage einer Gesamtschuld der Gesellschafter; s. dazu oben S. 136 ff.
- 4) S. oben S. 139 ff.

2. § 69 AO als Schadensersatzhaftung

Wichtigste steuerrechtliche ¹⁾ Haftungsnorm im Fall der GbR ist § 69 AO. Danach haften die Gesellschafter bzw. die Geschäftsführer ²⁾, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ³⁾ infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten ⁴⁾ nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden ⁵⁾. Voraussetzung der Haftung ist eine Pflichtverletzung, die ursächlich für die Verkürzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, also für einen Haftungsschaden ⁶⁾ ist. Zusammen mit dem Verschuldenserfordernis belegt das den Charakter des § 69 AO als Schadensersatzvorschrift ⁷⁾. Das bestätigt zwar die oben ⁸⁾ erörterte Konstruktion einer unmittelbaren Verpflichtung der Gesellschafter zur Steuerentrichtung. Wenn den Gesellschaftern durch Steuergesetz Pflichten auferlegt werden, ist es auch

1) Zur Haftung nach anderen als den Steuergesetzen s. unten S. 154 ff.

2) S. oben S. 110 ff.

3) S. oben S. 134 ff.

4) S. oben S. 114 ff.

5) Vgl. dazu Mösbauer, DStR 1982, S. 123.

6) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 69 AO Tz. 2.

7) Kruse, a.a.O., § 69 AO Tz. 2.

8) S. 142 ff.

gerechtfertigt, daß sie für einen durch schuldhaftes Nichterfüllung entstandenen Schaden eintreten müssen ¹⁾. Gleiches gilt für die Geschäftsführer im Sinne des § 34 I AO, wenn sie durch Vertrag oder tatsächliches Verhalten gegenüber der Finanzbehörde die Erfüllung der Pflichten für die Gesellschafter übernehmen ²⁾. Zivilrechtliche Parallelen zu § 69 AO sind die Vorschriften über Schlecht- und Nichterfüllung im Rahmen eines zivilrechtlichen Schuldverhältnisses ³⁾. Bei der Suche nach einer generellen Zugriffsmöglichkeit der Finanzbehörde auf das gesellschaftsfreie Vermögen der Gesellschafter führt § 69 AO allerdings nicht weiter. Die Pflicht, für einen zur Entrichtung der Steuer ausreichenden Bestand des Gesellschaftsvermögens zu sorgen, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

3. Die Haftung der Gesellschafter nach Zivilrecht (§ 191 I und IV AO)

a) Der Streitstand

§ 69 AO schließt die Haftung der Gesellschafter nach zivilrechtlichen Vorschriften nicht aus ⁴⁾. Das sagt das Gesetz zwar nicht ausdrücklich. ⁵⁾ § 191 AO regelt nach seiner

1) Vgl. dazu BFH BStBl. 1972, S. 364.

2) S. oben S. 110 ff.

3) A.A. Halaczinsky in Koch, AO, § 69 Tz. 3:
§ 69 AO ist den Tatbeständen der unerlaubten Handlung nachgebildet.

4) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 69 AO Tz. 10.

5) Anders noch § 93 RAO 1919 und § 113 RAO 1931.

systematischen Stellung nur die verfahrensrechtliche Seite, nämlich die Haftungsinanspruchnahme durch Haftungsbescheid. Allerdings spricht § 191 I AO ohne Einschränkung von der Haftung kraft Gesetzes ¹⁾. § 191 IV AO enthält eine Verjährungsregelung für den Fall, daß sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen ergibt. Als einen weiteren Beweis für systematische Unzulänglichkeiten kleidet die Abgabenordnung eine materiell-rechtliche Haftungsvorschrift in das Gewand einer Verfahrensvorschrift ²⁾. Demnach haften die Gesellschafter für die der GbR zugeordnete Steuerschuld, soweit sich eine solche Haftung aus dem Zivilrecht ergibt. Zwischen § 69 AO als steuerrechtlicher Haftungsvorschrift ³⁾ und der gesuchten zivilrechtlichen Haftungsvorschrift würde einfache Gesetzeskonkurrenz bestehen ⁴⁾. Es ist jedoch heftig umstritten, ob das Zivilrecht die Haftung der Gesellschafter vorsieht.

Der Bundesfinanzhof bejaht eine Haftung und stützt sie auf § 427 BGB ⁵⁾. Die Vorschrift

- 1) Also nicht nur von der Haftung kraft Steuergesetzes.
- 2) Kruse, JbFfSt. 1976/77, S. 47 (59).
- 3) S. oben S. 153 f.
- 4) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 69 AO Tz. 10.
- 5) BFH BStBl. 1986, S. 156; 1986, S. 158; gl. A. FG Bremen EFG 1983, S. 329; FG Köln EFG 1985, S. 317; Kruse, a.a.O., vor § 69 AO Tz. 19; Prugger, BB 1986, S. 101; kritisch dagegen Carl, BB 1986, S. 1270; Schneider, Zur Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für Umsatzsteuerschulden, S. 213; Preißer, NJW 1986, S. 3188; App, BB 1986, S. 643; FG Köln EFG 1987, S. 393.

ordnet nach Ansicht des Gerichts die gesamtschuldnerische Haftung aller Gesellschafter an ¹⁾. Nun ist § 427 BGB nicht konstitutiv, sondern setzt eine bestehende Verpflichtung voraus und sieht nur für diesen Fall die Gesamtschuld vor ²⁾. Das hat der Bundesfinanzhof offenbar übersehen. Ungleich besser begründet ist dagegen die Auffassung, insbesondere die Umsatzsteuerschuld sei untrennbar mit einer Vertragsverbindlichkeit verknüpft ³⁾. Als Annexverbindlichkeit könne die Steuerschuld keinen anderen Regeln unterworfen werden als die Vertragsverbindlichkeit, für die eine gesamtschuldnerische Haftung der Gesellschafter nach § 427 BGB bestehe.

Zum Teil wird auf eine haftungsbegründende Analogie zu § 128 HGB verwiesen ⁴⁾. Das steuerrechtliche Analogieverbot ⁵⁾ stehe nicht entgegen ⁶⁾, weil sich die Gleichstellung von GbR mit OHG und KG auf der

- 1) Der Bundesfinanzhof beruft sich in der Begründung auf die Urteile des Bundesgerichtshofes BGHZ 61, S. 338 und NJW 1983, S. 1905. Diese Urteile betreffen den Sonderfall der Haftung der Gesellschafter für Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung.
- 2) Vgl. z.B. Buciek, DStZ 1986, S. 370 (371 ff.)
Heinrichs in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 427 Tz. 1a: bloße Auslegungsregel.
- 3) Tiedtke, DStR 1986, S. 415 und BB 1987, S. 1745; Prugger, UR 1986, S. 39; Hundt-Eßwein, NJW 1987, S. 1804.
- 4) Buciek, DStZ 1986, S. 370.
- 5) Vgl. dazu Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, § 4 AO Tz. 121.
- 6) So aber FG München EFG 1985, S. 537; FG Köln EFG 1987, S. 393; Bedenken äußert auch Preißer, NJW 1986, S. 3188.

Ebene des Zivilrechts vollziehe. Schließlich wird aber auch die Auffassung vertreten, de lege lata bestehe keine Haftung der Gesellschafter ¹⁾. Das Zivilrecht kenne keine Vorschrift, die eine Haftung anordne.

Die eingehende Erörterung der jeweiligen Begründungen erübrigt sich. Gemeinsames Merkmal der zitierten Aufsätze und Judikate ist, daß der Argumentation ein falscher Ansatzpunkt zugrunde liegt. Ohne Rücksicht auf die unterschiedliche Struktur von zivilrechtlichem Schuldverhältnis und dem Steuerschuldverhältnis ²⁾ werden Steuerschuld und zivilrechtliche Schuld kommentarlos gleichgesetzt ³⁾.

b) Lösungsansatz

aa) Das Privatvermögen der Gesellschafter - Haftung für fremde Schuld oder zusätzliches Haftungsobjekt?

Das Steuerrecht kennt Haftung nur als Fremd-

1) Diebold, DStR 1977, S. 617; App, DStZ 1984, S. 534; BB 1985 S. 2319; 1986, S. 643 und 1988, S. 125; Preißer, NJW 1986, S. 3188; Stadie, UR 1986, S. 137; Schneider, Zur Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für Umsatzsteuerschulden, S. 213; FG München EFG 1985, S. 537; FG Köln EFG 1987, S. 393.

2) S. oben S. 142 ff.

3) Allenfalls findet sich der Hinweis, daß die GbR im Zivilrecht nicht rechtsfähig ist; vgl. z.B. Hundt-Eßwein, DStZ 1986, S. 51; FG Köln EFG 1987, S. 393. Gerade im Zivilrecht wird neuerdings die gegen-
teilige Auffassung vertreten, s. oben S. 6 ff.

oder Nebenhaftung, Haftung ist Einstehenmüssen für fremde Schuld ¹⁾. Die Stellung als Steuerschuldner ist mit der des Haftungsschuldners nicht vereinbar ²⁾. Zunächst ist daher zu klären, ob bei der Suche nach einer zivilrechtlichen Haftungsvorschrift überhaupt ein Einstehenmüssen der Gesellschafter für fremde Schuld in Rede steht. Die Gesellschafter sind rechtselementare Verpflichtungssubjekte des Steuerrechts, nicht die GbR als solche ³⁾. Es liegt nahe, hier von einem Einstehenmüssen der Gesellschafter für eigene Schuld auszugehen. Das Privatvermögen der Gesellschafter wäre dann nur ein zusätzliches Haftungssubjekt ⁴⁾. Schon daran könnte die Haftung scheitern.

Der Rückgriff auf die zivilrechtliche Unterscheidung in Gesamthands- und Individualschulden ⁵⁾ verbietet sich in diesem Zusammenhang von vornherein. Die Fremdheit der Steuerschuld im Rahmen des Haftungsbegriffs ist nach Steuerrecht zu beurteilen, nicht nach Zivilrecht. Dann aber be-

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 69 AO Tz. 3.

2) BFH BStBl. 1977, S. 255; zu den Ausnahmen s. Kruse, a.a.O., vor § 69 Tz. 3.

3) S. oben S. 25 ff.

4) Vgl. z.B. FG München EFG 1985, S. 537; Carl, BB 1985, S. 1783 (1785).

5) Vgl. dazu Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 714 Tz. 20 ff.

steht kein Grund, bei dieser Beurteilung die funktionale Verselbständigung der GbR im Steuerrecht nicht zu berücksichtigen. Die Vollstreckung wegen Steuerforderungen erfolgt nach § 267 AO ausschließlich in das Vermögen der Personenvereinigung, sie ist deshalb Steuerschuldner ¹⁾. Zwar ist die Steuerschuldnerschaft der GbR keine an der Rechtsfähigkeit orientierte Kategorie ²⁾. Das ist auch nicht erforderlich, denn unmittelbare Rechtsfolgen sind an die Beurteilung als fremd nicht geknüpft. Für die Fremdheit einer Steuerschuld im Rahmen des Haftungsbegriffes reicht es vielmehr aus, daß sie an ein anderes Zuordnungssubjekt gerichtet ist. Die Steuerschuld richtet sich gegen das Vermögen der Personenvereinigung ³⁾, die gesuchte zivilrechtliche Haftungsvorschrift soll den Zugriff auf das gesellschaftsfreie Vermögen des einzelnen Gesellschafters ermöglichen. Aus dieser Sicht steht daher ein Einstehenmüssen des Gesellschafters für fremde Schuld in Rede.

bb) Keine Haftungsbegrenzung durch den Zusammenschluß zur Gesamthand

Das Einstehenmüssen der Gesellschafter mit

1) Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., § 11;
Bürger, VJSchrStuFR 1928, S. 75; s.
oben S. 146 ff.

2) S. oben S. 142 ff.

3) Also aller Gesellschafter, s. oben S. 146 ff.

ihrem gesellschaftsfreien Vermögen, also ihre Haftung für die der GbR zugeordnete Steuerschuld, beurteilt sich ausschließlich nach dem Zivilrecht ¹⁾. Es bedarf einer Projektion des Zivilrechts auf das Steuerschuldverhältnis. Dabei ist § 267 AO aus der Betrachtung zu eliminieren. Mit dieser Vorschrift eine Gesamthandsschuld und damit eine Beschränkung des Entstehenmüssens der Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen zu begründen ²⁾, wäre ein Zirkelschluß. Gerade die Verweisung auf das Zivilrecht (§ 191 I und IV AO) zeigt, daß das steuerrechtliche System insoweit nicht geschlossen ist: Nach steuerrechtlichen Vorschriften gibt es nur die Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen ³⁾. Ob darüber hinaus auf das gesellschaftsfreie Vermögen der Gesellschafter zugegriffen werden kann, beurteilt sich nach dem Zivilrecht, nicht nach § 267 AO.

Die Suche nach einer ausdrücklichen zivilrechtlichen Haftungsvorschrift scheitert a limine. Das Bürgerliche Gesetzbuch kennt das Steuerschuldverhältnis nicht. Die Haf-

1) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 69 AO Tz. 10.

2) So aber App, DStZ 1984, S. 534; BB 1985, S. 2319; 1986; S. 643 und 1988, S. 125; PreiBer, NJW 1986, S. 3188; Stadie, UR 1986, S. 137; Schneider, Zur Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für Umsatzsteuerschulden, S. 213; FG München EFG 1985, S. 537; FG Köln EFG 1987, S. 393.

3) Nach § 267 AO, s. oben S. 146 ff.

tung regelt es nur für gesetzliche Schuldverhältnisse des Zivilrechts. Einer ausdrücklichen gesetzlichen Haftungsanordnung bedarf es auch nicht. Das zivilrechtliche Schuldverhältnis ist definiert als ein Rechtsverhältnis, in dem sich mehrere Personen als zu bestimmten Leistungen berechtigt und verpflichtet gegenüberstehen ¹⁾. Schuldner ist der zur Leistung Verpflichtete ²⁾. Auf das Steuerschuldverhältnis projiziert bedeutet das: Die Gesellschafter sind persönliche Schuldner der Steuer, denn der Funktionsbegriff des Steuerrechts ist dem Zivilrecht fremd. Die Gesellschafter haben die Steuer zu entrichten, sie sind die letztendlich Verpflichteten ³⁾. Im Zivilrecht gilt der Grundsatz, daß Beschränkungen des Entstehenmüssens für eine Schuld ⁴⁾ nur kraft Gesetzes oder auf rechtsgeschäftlicher Basis erzielt werden können ⁵⁾. Dafür gibt das Bürgerliche Gesetzbuch nichts her.

Das Gesamthandsprinzip bedingt keine andere Bewertung. Der Zusammenschluß zur Gesamthand bewirkt keine Haftungsbeschränkung. Selbst eine Qualifizierung der Steuerschuld als

-
- 1) Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts I, 14. Aufl., § 2 I; vgl. auch Aderhold, Das Schuldmodell der BGB-Gesellschaft, S. 83 ff. m.w.N.
 - 2) Larenz, a.a.O., § 2 I.
 - 3) § 34 II AO; s. oben S. 142 ff.
 - 4) D.h. Haftung im zivilrechtlichen Sinne; vgl. zur zivilrechtlichen Bedeutung der Begriffe Schuld und Haftung Aderhold, Das Schuldmodell der BGB-Gesellschaft, S. 83 ff.
 - 5) Larenz, a.a.O., § 2 I.

Gesamthandsschuld ¹⁾ bedeutet nicht, daß sich die persönliche Verpflichtung der Gesellschafter auf das Gesamthandsvermögen beschränkt. Zwar fehlt dem Recht der GbR (§§ 705 bis 740 BGB) eine Vorschrift, die ausdrücklich die volle persönliche Haftung der Gesellschafter für Gesamthandsschulden anordnet ²⁾. Das beruht aber nur darauf, daß die zweite Kommission die Haftung mit Hinweis auf den heutigen § 427 BGB als geregelt ansah ³⁾. § 624 des ersten Entwurfs, der die Haftung anordnete, wurde deshalb gestrichen ⁴⁾. § 427 BGB betrifft jedoch nur einen beschränkten Bereich, nämlich die gemeinsame vertragliche Verpflichtung zu einer teilbaren Leistung. Die volle persönliche Haftung der Gesellschafter für andere, insbesondere gesetzliche Schuldverhältnisse, regelt die Vorschrift dagegen nicht ⁵⁾. Hier wird die persönliche Haftung der Gesellschafter in weiten Bereichen durch Rechtsfortbildung

-
- 1) So App, DStZ 1984, S. 534; BB 1985, S. 2319; 1986, S. 643 und 1988, S. 125; Preiße, NJW 1986, S. 3188; Stadie, UR 1986, S. 137; Schneider, Zur Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für Umsatzsteuerschulden, S. 213; FG München EFG 1985, S. 537; FG Köln EFG 1987, S. 393.
- 2) Vgl. Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 714 Tz. 20 ff.
- 3) Mugdan II, S. 987.
- 4) Flume, Die Personengesellschaft, § 16 IV 3.
- 5) Vgl. Heinrichs in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 427 Tz. 1; Carl, BB 1986, S. 1270; Preiße, NJW 1986, S. 3188; App, BB 1986, S. 643; Schneider, Zur Haftung der Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für Umsatzsteuerschulden, S. 213; FG Köln EFG 1987, S. 393; s. oben S. 155 f.

begründet ¹⁾.

Das Gesamthandsprinzip steht demnach der vollen persönlichen Verpflichtung des einzelnen Gesellschafters aus der Steuerschuld nicht entgegen ²⁾. Das Gegenteil ist der Fall. Die Gesellschafter sind als Gruppe im Rechtsverkehr aufgetreten. Da keine ausdrückliche gesetzliche oder rechtsgeschäftliche Haftungsbeschränkung eingreift, haben sie für die daraus resultierenden Verbindlichkeiten nach zivilrechtlichen Maßstäben in vollem Umfang einzustehen ³⁾. Die Rechtsfolgen der Erfüllung dieses zivilrechtlichen Haftungstatbestandes regelt das Steuerrecht.

- 1) Vgl. zur ungerechtfertigten Bereicherung: BGH BGHZ 61, 338; NJW 1985, S. 1828; OLG Hamburg BB 1984, S. 14; differenzierend K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 60 III 5; zur unerlaubten Handlung: BGH NJW 1975, S. 533; Wiedemann, Gesellschaftsrecht I, S. 42; Hennecke, Das Sondervermögen der Gesamthand, S. 78; Korbblum, Die Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten von Personengesellschaften, S. 46; Thomas in Palandt, BGB, 47. Aufl., § 718 Tz. 4a; zur Geschäftsführung ohne Auftrag: Nicknig, Die Haftung der Mitglieder einer BGB-Gesellschaft für Gesellschaftsschulden, S. 65 f.; Ulmer in MünchKomm., 2. Aufl., Bd. 3, § 714 Tz. 45; Ernst, Schuld und Haftung bei der BGB-Gesellschaft, S. 129 f.; zur culpa in contrahendo: Nicknig, a.a.O., S. 30; Ulmer, a.a.O., § 714 Tz. 45.
- 2) Das belegt auch § 2058 BGB, wonach die Erben für die gemeinschaftlichen Nachlaßverbindlichkeiten als Gesamtschuldner haften; vgl. Flume, Die Personengesellschaft, § 16 IV 3.
- 3) Kruse in Tipke/Kruse, AO und FGO, vor § 69 AO Tz. 19 m.w.N.; das hat bereits die erste Kommission erkannt: "Die Rechte eines Dritten dürfen nicht nach dem ihm fremden Gesellschaftsverhältnisse bemessen werden"; Mugdan II, S. 342.

Personen, die nebeneinander für dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis haften, sind nach § 44 I AO Gesamtschuldner; jeder schuldet grundsätzlich ¹⁾ die gesamte Leistung ²⁾. Die Realisierung des Haftungsanspruches erfolgt durch Haftungsbescheid nach § 191 AO ³⁾.

3. Abschnitt

Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Zuordnung steuerrechtlicher Rechte und Pflichten an ein Steuerrechtssubjekt ist funktionsbestimmt. Eine bestimmte wirtschaftliche Einheit soll mit der Steuer belastet werden. Maßgebend ist die normative Definition durch den Besteuerungstatbestand. Zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit bedarf es dafür nicht. Das Steuerrecht stellt rechtsfähige Rechtssubjekte des Zivilrechts den nicht rechtsfähigen Gebilden für Zwecke der Besteuerung gleich.

Erfüllt eine nach zivilrechtlichen Maßstäben als GbR zu beurteilende Personenvereinigung den Besteuerungstatbestand, behandelt das Steuerrecht die Gesellschaft im Ergebnis wie eine juristische Person. Die Verselbständigung ist ein Produkt des materiellen Steuerrechts. Sie reicht von der Erfüllung des Besteuerungstatbestandes

1) Vgl. § 44 I 2 AO.

2) Das Problem der entsprechenden Anwendbarkeit des § 427 BGB auf gesetzliche Schuldverhältnisse stellt sich im Steuerrecht nicht.

3) Nur im Ergebnis gl.A. BFH BStBl. 1986, S. 156; 1986, S. 158; FG Bremen EFG 1983, S. 329; FG Köln EFG 1985, S. 317; Prugger, BB 1986, S. 101; Tiedtke, DStR 1986, S. 415 und BB 1987, S. 1745; Buciek, DStZ 1986, S. 370; Mundt-Eßwein, NJW 1987, S. 1804; Einzelheiten zur Haftungsanspruchsannahme bei Kruse, a.a.O., § 191 AO Tz. 2 ff.

über die einzelnen Stadien des Besteuerungsverfahrens bis hin zur Vollstreckung wegen Steuerforderungen. Ausschlaggebend sind allein die Bedürfnisse einer praktikablen Steuererhebung, nicht eine besondere Rechtsfähigkeit der GbR im Steuerrecht. Letztendlich Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten sind in jedem Fall die von der GbR repräsentierten Gesellschafter als natürliche Personen. Gegenüber der Rechtslage vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung 1919 ¹⁾ ist damit keine Änderung eingetreten.

In Anbetracht dieses Befundes ist es verfehlt, von einer besonderen Steuerrechtsfähigkeit der GbR zu sprechen. Ein derartiger dogmatischer Begründungsansatz bleibt vordergründig und hält näherer Prüfung nicht stand. Eine besondere Steuerrechtsfähigkeit kann den Besteuerungszugriff auf ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde nicht erklären und setzt sich zudem in Widerspruch mit einem Grundbegriff unserer Rechtsordnung. Soll die Verselbständigung der GbR im Steuerrecht mit einem Begriff bedacht werden, bietet sich die von Kruse ²⁾ vorgeschlagene Bezeichnung "Steuerfähigkeit" an. Die dagegen gerichtete Kritik, dieser Begriff sei bereits von der Finanzwissenschaft okkupiert und anders definiert ³⁾, trägt nicht. Daß verschiedene Wissenschaftszweige einen Begriff verschieden definieren, liegt in der Natur der Sache.

1) S. oben S. 20 ff.

2) Steuerrecht I, 3. Aufl., § 11 IV 3.

3) Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl., § 9 2. Fn. 6.

Literaturverzeichnis

- Aderhold, Lutz Das Schuldmodell der BGB-Gesellschaft
Bonn 1981
- App, Michael Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 22.4.1987 - 11 K 688/87
BB 1988, S. 125
- App, Michael Gesellschaftserhaftung für Steuerschulden einer Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts
BB 1986, S. 643
- App, Michael Kein Leistungsgebot gegen Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts aufgrund eines gegen die Gesellschaft gerichteten Steuerbescheides - Erwiderung auf Carl, BB 1985, S. 1783 -
BB 1985, S. 2319
- App, Michael Tenorierung und Begründung von Haftungs- und Duldungsbescheiden
DStZ 1984, S. 534
- Arens, Karl Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht
VJSchrStuFR 1927, S. 567
- Bachof, Otto Teilrechtsfähige Verbände des öffentlichen Rechts
AöR Band 44 n.F. (1958), S. 208
- Ball, Kurt Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechts)
Mannheim/Berlin/Leipzig 1924
- Baumbach, Adolf/
Duden, Konrad/
Hopt, Klaus J. Handelsgesetzbuch
27. Aufl., München 1987
- Becker, Enno Albert Hensels Steuerrecht. Zur Darstellung des Steuerrechts
StuW 1924, S. 1485
- Becker, Enno Die Grundlagen der Einkommensteuer
München/Berlin 1940
- Becker, Enno Die Reichsabgabenordnung
7. Aufl., Berlin 1930
- Becker, Enno Zur steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit und Selbständigkeit
StuW 1923, S. 1073

- Becker, Enno/
Riewald, Alfred/
Koch, Carl Reichsabgabenordnung Band 1
9. Aufl.,
Köln/Berlin/Bonn/München 1963
- Birk, Dieter/
Förster, Jutta Kompetenzrechtliche Grenzen
des Gesetzgebers bei der Rege-
lung der Verbrauchsteuer
B 1985, Beilage 17
- Bitz, Horst Begriff und steuerliche Folgen
der Mitunternehmerschaft auf
gesellschaftsrechtlicher und
schuldrechtlicher Basis
B 1984, S. 316
- Blumenstein, Ernst Die Steuer als Rechtsverhältnis
in: Hans Teschemacher (Hrsg.),
Festgabe für Georg von Schanz,
Band 2
Tübingen 1928, S. 1
- Böckenförde, Ernst-Wolf-
gang Organ, Organisation, Juristische
Person
in: Christian-Friedrich Menger
(Hrsg.), Fortschritte des
Verwaltungsrechts, Fest-
schrift für Hans J. Wolf
München 1973, S. 269
- Boruttau, Paul/
Egly, Hans/
Sigloch, Heinrich Grunderwerbsteuergesetz
12. Aufl., München 1986
- Buchwald, ... Zur Haftung des Kommanditisten
für die Gewerbesteuer
FR 1956, S. 269
- Buciek, Klaus D. Die Haftung der BGB-Gesell-
schafter für Steuerschulden
der Gesellschaft
DStZ 1986, S. 370
- Bühler, Ottmar Lehrbuch des Steuerrechts
Band 1, Allgemeines Steuerrecht
Berlin 1927
- Bühler, Ottmar Lehrbuch des Steuerrechts
Band 1, Allgemeines Steuerrecht
2. Aufl., Wiesbaden 1953
- Bühler, Ottmar Lehrbuch des Steuerrechts
Band 2, Einzel-Steuerrecht
3. Aufl., Wiesbaden 1958
- Bühler, Ottmar Steuerrecht der Gesellschaften
und Konzerne
3. Aufl., Berlin/Frankfurt a.M.
1956

- Bühler, Ottmar/
Strickrodt, Georg Steuerrecht
Band 1, Allgemeines Steuerrecht
3. Aufl., Wiesbaden 1960
- Bürger, Hans Die Rechtsfigur des Steuer-
schuldners
VJSchrStuFR 1928, S. 75
- Bunjes, Johann/
Geist, Reinhold Umsatzsteuergesetz
2. Aufl., München 1985
- Carl, Dieter Leistungsbescheid und Leistungs-
gebot als Voraussetzungen der
Zwangsvollstreckung bei nicht
rechtsfähigen Personenvereini-
gungen
BB 1985, S. 1783
- Carl, Dieter Leistungsbescheid und Leistungs-
gebot als Voraussetzung der
Zwangsvollstreckung bei nicht
rechtsfähigen Personenvereini-
gungen
- Replik auf App, BB 1985, S.
2319, sowie Anmerkung zum Ur-
teil des Bundesfinanzhofs vom
23.10.1985 - VII R 187/82 -
BB 1986, S. 1269
- Coen, Max Einkünfteermittlung bei ge-
schlossenen Immobilienfonds
WPg 1985, S. 380
- Cordes, Helmut Untersuchungen über Grund-
lagen und Entstehung der Reichs-
abgabenordnung vom 23. Dezember
1919
Diss. Köln 1971
- Diebold, Axel Zur Haftung des Gesellschafters
einer Gesellschaft des bürger-
lichen Rechts für Umsatzsteuer-
schulden der Gesellschaft nach
§ 191 Abs. 1 S. 1 Abgabenordnung
1977
DStR 1977, S. 617
- Döllerer, Georg Die atypische stille Gesell-
schaft - gelöste und ungelöste
Probleme
DStR 1985, S. 295
- Döllerer, Georg Zur Realteilung bei Personen-
handelsgesellschaften - Anmer-
kungen zu dem BFH-Urteil vom
19. Januar 1982 - VIII R 21/77 -
DStZ 1982, S. 267

- Dörfeld, Friedemann Die Gesellschaft bürgerlichen
Rechts als Instrument zur Er-
leichterung des Grundstücks-
verkehrs
B 1979, S. 1153
- Dornfeld, Robert Die Steuerfähigkeit der Unter-
nehmung
Diss. Köln 1966
- Enneccerus, Ludwig/
Nipperdey, Hans Carl Allgemeiner Teil des Bürger-
lichen Rechts
Band 1 (1. Halbband): Allge-
meine Lehren, Personen, Rechts-
objekte
15. Aufl., Tübingen 1959
- Erdweg, Anton Die Publikums-GmbH & Co. KG
und ihre Gesellschafter im
Ertragsteuerrecht -
Anmerkungen zum Beschluß des
Großen Senats des BFH vom
25. Juli 1984 GrS 4/82 -
FR 1984, S. 601
- Erichsen, Hans-Uwe/
Martens, Wolfgang Allgemeines Verwaltungsrecht
7. Aufl., Berlin/Heidelberg/
New York/Tokio 1986
- Ernst, ... Schuld und Haftung bei der
BGB-Gesellschaft
Diss. Heidelberg 1973
- Fabricius, Fritz Die Relativität der Rechts-
fähigkeit
München/Berlin 1963
- Faller, Hans Die Rechtsfähigkeit im Steuer-
recht
Diss. Freiburg i. Br. 1939
- Felix, Günther/
Streck, Michael Körperschaftsteuergesetz
2. Aufl., München 1984
- Fikentscher, Wolfgang Schuldrecht
7. Aufl., Berlin 1985
- Fleiner, Fritz Institutionen des Deutschen
Verwaltungsrechts
Aalen 1963 (2. Neudruck der
8. Aufl., Tübingen 1928)
- Flume, Werner Allgemeiner Teil des Bürger-
lichen Rechts
Band 1, Erster Teil: Die Per-
sonengesellschaft
Berlin/Heidelberg/New York 1977
- Georgi, Günter Unerwünschte Steuerkumulierungen
im neuen Umsatzsteuerrecht
UStR 1968, S. 269

- von Gierke, Otto Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung Berlin/Hildesheim 1963 (Reprographischer Nachdruck der Ausgabe Berlin 1887)
- von Gierke, Otto Grundzüge des Handelsrechts in: Josef Kohler (Hrsg.), Enzyklopädie der Rechtswissenschaft in systematischer Bearbeitung, Band 3 7. Aufl., München/Leipzig/Berlin 1913
- Grabower, Rolf/
Herting, Detlef/
Schwarz, Gottfried Die Umsatzsteuer - Ihre Geschichte und gegenwärtige Gestaltung im In- und Ausland - Köln/Berlin/Bonn/München 1962
- Groh, Manfred Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft - Anmerkungen zum Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 - B 1984, S. 2424
- Groh, Manfred Nach der Aufgabe der Gepräge-
theorie
- Zum Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 - B 1984, S. 2373
- Groh, Manfred Die nichtgewerblich tätige Personengesellschaft JbRfSt. 1979/80, S. 209
- Gürsching, ... /
Stenger, Alfons Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz 8. Aufl., Köln 1953/87
- Hahn, Hartmut Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht Berlin 1984
- Hartmann, Alfred/
Metzenmacher, ... Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) 6. Aufl. 1967/88
- Hennecke, Bernd Das Sondervermögen der Gesamthand Berlin 1976

- Hensel, Albert Der Einfluß des Steuerrechts
auf die Begriffsbildung des
öffentlichen Rechts
VVDStRL 1927 (Heft 3), S. 63
- Hensel, Albert Steuerrecht
3. Aufl., Berlin 1933
- Hofmann, Ruth Anmerkung zum Urteil des
BFH vom 18. September 1980 -
V R 175/74
UStR 1981, S. 127
- Hofmann, Ruth Kommentar zum Grunderwerb-
steuergesetz
5. Aufl., Herne/Berlin 1986
- Hohrmann, H./
Lierow, W. Grunderwerbsteuer
2. Aufl., Stuttgart 1963
- Horlemann, Heinz-Gerd Geklärte Steuererklärungs-
pflicht?
- zum Steuerbereinigungsgesetz
1986 -
BB 1986, S. 586
- Hübschmann, Walter Die Entwicklung der Umsatz-
steuer in Deutschland aus der
Sicht ihrer heutigen Gestaltung
FR 1954, S. 529
- Hübschmann, .../
Hepp, ... /
Spitaler, ... Kommentar zur Abgabenordnung
und Finanzgerichtsordnung
8. Aufl., Köln 1951/67
zit.: Bearbeiter in Hübschmann/
Hepp/Spitaler; AO und FGO
- Hueck, Alfred/
Hueck, Götz Gesellschaftsrecht
18. Aufl., München 1963
- Hüffer, Uwe Gesellschaftsrecht
2. Aufl., München 1963
- Hüffer, Uwe Die Reform des Schulrechts
im Spiegel weiterer Gutachten
und Vorschläge
AcP 184 (1984), S. 584
- Hundt-Eßwein, Hans U. Anmerkung zum Urteil des FG
München vom 20. Juni 1985
XIII 29/84
DStZ 1986, S. 51
- Jakob, Wolfgang Gesellschafterwechsel und Ge-
staltungsmißbrauch im Grunder-
werbsteuerrecht - eine kritische
Betrachtung der jüngeren BFH-
Rechtsprechung
B 1984, S. 1424

- Jellinek, Georg System der subjektiven öffentlichen Rechte
Aalen 1964 (Neudruck der 2. Aufl., Tübingen 1919)
- Jessen, Uwe Besteht eine nach dem Privatrecht erloschene Gesellschaft nach dem Steuerrecht noch fort?
NJW 1974, S. 2274
- Jurkat, Werner Der Beschluß des Großen Senates des BFH vom 25. Juni 1984 - Zur Begründung und zu den Auswirkungen -
GmbHR 1985, S. 62 und 86
- Just, Manfred Die Haftung des Kommanditisten für Gewerbesteuerschulden der Gesellschaft
BB 1962, S. 1034
- Kaiser, Herbert Umsatzsteuerprobleme bei Personenvereinigungen - Versuch einer systemgerechten Lösung -
UStR 1984, S. 121
- Kamm, Wilhelm Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktionen
Köln 1976
- Kelsen, Hans Hauptprobleme der Staatsrechtslehre. Entwicklung aus der Lehre vom Rechtssatze
Aalen 1960 (Reprint der Ausgabe, Tübingen 1923)
- Keuk, Brigitte Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschafter
StuW 1974, S. 1
- Kloß, ... Juristische Personen des Steuerrechts
Neue Steuer-Rundschau 1919, S. 30
- Knobbe-Keuk, Brigitte Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht
1. Aufl., Köln 1977
- Knobbe-Keuk, Brigitte Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht
6. Aufl., Köln 1987
- Knobbe-Keuk, Brigitte Personengesellschaft und Gewerbesteuer
JbFfSt. 1975/76, S. 175
- Knobbe-Keuk, Brigitte Zur Aufgabe der Geprägertsprechung
BB 1985, S. 473

- Knobbe-Keuk, Brigitte
(Keuk-Knobbe) Zur Besteuerung der Personen-
gesellschaften
StuW 1975, S. 252
- Koch, Karl Abgabenordnung AO 1977
3. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/
München 1986
zit.: Bearbeiter in Koch, AO
- Kornblum, Udo Die Haftung der Gesellschafter
für Verbindlichkeiten von
Personengesellschaften
Frankfurt a.M. 1972
- Krah, Roloff Probleme der einheitlichen
Feststellung der einkommen- und
körperschaftsteuerpflichtigen
Einkünfte
FR 1962, S. 25
- Kruse, Heinrich Wilhelm Die Abgabenordnung 1977
- Eine kritische Würdigung -
JbFfSt. 1976/77, S. 47
- Kruse, Heinrich Wilhelm Gewinnanteil und Sondervergütun-
gen der Gesellschafter von
Personengesellschaften de lege
lata und de lege ferenda
DStJG 2, S. 37
- Kruse, Heinrich Wilhelm Korreferat zum Referat Dr.
Groh (JbFfSt. 1979/80, S. 209)
JbFfSt. 1979/80, S. 242
- Kruse, Heinrich Wilhelm Steuerrecht I. Allgemeiner Teil
3. Aufl., München 1973
- Kruse, Heinrich Wilhelm Über Feststellungs- und Steuer-
bescheide an Gesamthandsgemein-
schaften
DStR 1974, S. 395
- Kruse, Heinrich Wilhelm Zurechnungsprobleme bei Gesamt-
handsgemeinschaften
- Ein Beitrag zum Umgang mit
Generalklauseln -
JbFfSt. 1983/84, S. 237
- Kühn, Rolf Unternehmereigenschaft und Vor-
steuerabzug bei Vereinen,
Forschungsbetrieben und ähnlichen
Einrichtungen
- Zum Schreiben des Bundesmini-
sters der Finanzen an die Fi-
nanzminister der Länder vom 15.
März 1971 -
UStR 1971, S. 182

- | | |
|--|---|
| Kühn, Rolf/
Kutter, Heinz/
Hofmann, Ruth | Abgabenordnung, Finanzgerichts-
ordnung, Nebengesetze
15. Aufl., Stuttgart 1987
zit.: Bearbeiter in Kühn/
Kutter/Hofmann, AO und FGO |
| Kurth, Hans | Die Besteuerung des Mit-
unternehmers
Wiesbaden 1978 |
| Kurz, Volker | Zur Rückgängigmachung steuer-
lich relevanter Willenser-
klärungen von Steuerpflichtigen
StuW 1979, S. 243 |
| Lamp, Karl | Die Person des Zollschuldners
in der Zollrechtsgeschichte
in: Wilhem van Calker u.a.
(Hrsg.), Staatsrechtliche Ab-
handlungen, Festgabe für Paul
Laband, Band 2
Tübingen 1908, S. 461 |
| Lamp, Karl | Die Theorie des deutschen Zoll-
rechts und der Entwurf einer
neuen österreichischen Zoll-
ordnung
Tübingen 1917 |
| Larenz, Karl | Lehrbuch des Schuldrechts
Band 1, Allgemeiner Teil
14. Aufl., München 1987 |
| Larenz, Karl | Lehrbuch des Schuldrechts
Band 2, Besonderer Teil
12. Aufl., München 1981 |
| Larenz, Karl | Methodenlehre der Rechtswissen-
schaft
5. Aufl., Berlin/Heidelberg/
New York/Tokio 1983 |
| Lenski, Edgar/
Steinberg, Wilhelm | Kommentar zum Gewerbesteuer-
gesetz
6. Aufl., Köln 1957/87
zit.: Bearbeiter in Lenski/
Steinberg, GewStG |
| Martens, Joachim | Die neue Abgabenordnung
NJW 1976, S. 649 |
| Martens, Joachim | Steuerfestsetzung gegenüber
Gesamtschuldnern
StuW 1970, S. 603 |

- Martin, Suse Grunderwerbsteuer bei Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften und Erbteilen
B 1985, S. 2169
- Matheja, Kurt W. Umsätze der Personenvereinigung an ihre Mitglieder
- Zu § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1980 -
UStR 1980, S. 197
- Mathiak, Walter Zum Bilanzsteuerrecht
StuW 1985, S. 273
- Mayer, Otto Deutsches Verwaltungsrecht, Band 1
3. Aufl., Berlin 1961 (unveränderter Nachdruck der 3. Aufl., Berlin 1924)
- Mayer, Otto Die juristische Person und ihre Verwertbarkeit im öffentlichen Recht
in: Wilhelm van Calker u.a. (Hrsg.), Staatsrechtliche Abhandlungen, Festgabe für Paul Laband, Band 1
Tübingen 1908, S. 1
- Mellwig, Winfried Vermögensverwaltung: Bewährungsprobe für das neue Steuerrecht der Personengesellschaft
B 1985, S. 2066 u. 2120
- Merk, Wilhelm Steuerschuldrecht
Tübingen 1926
- Meßmer, K. Sind Personengesellschaften Subjekt der Gewerbesteuer?
- Zugleich ein Beitrag zur Haftung des Kommanditisten -
FR 1959, S. 103
- Mirbt, Hermann Beiträge zur Lehre vom Steuerschuldverhältnis
FinArch 44 (1927), S. 1
- Mirbt, Hermann Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts
Leipzig/Erlangen 1926
- mo - Beginn und Beendigung der Unternehmertätigkeit bei Arbeitsgemeinschaften
UStR 1964, S. 188

- Mosbauer, Heinz Zur steuerrechtlichen Haftung
der gesetzlichen Vertreter, Ver-
mögensverwalter und Verfügungs-
berechtigten
DStR 1982, S. 123
- Mösslang, Gerhard Vorsteuerabzug für Lieferungen
und sonstige Leistungen an eine
Kommanditgesellschaft im Rahmen
der Ausgabe von Kommanditantei-
len
UStR 1974, S. 85
- Müller-Freienfels, Wolf-
ram Die Vertretung beim Rechtsge-
schäft
Tübingen 1955
- Münchener Kommentar Kommentar zum Bürgerlichen
Gesetzbuch, Band 1 u. Band 3
(2. Halbband) von Kurt Reb-
mann und Franz Jürgen Sacker
(Hrsg.)
2. Aufl., München 1984 u. 1986
zit.: Bearbeiter in MünchKomm.
- Müthling, Hans/
Fock, Ernst Gewerbesteuergegesetz
2. Aufl., München 1965/87
- Mugdan, B. Die gesamten Materialien zum
Bürgerlichen Gesetzbuch für
das Deutsche Reich, Band 2
Berlin 1899
zit.: Mugdan II
- von Myrbach-Rheinfeld,
Franz Grundriß des Finanzrecht
2. Aufl., München/Leipzig 1916
- Nawiasky, Hans Steuerrechtliche Grundfragen
München 1926
- Nicknig, Paul Die Haftung der Mitglieder
einer BGB-Gesellschaft für Ge-
sellschaftsschulden
Köln 1972
- Palandt, Otto Kommentar zum Bürgerlichen
Gesetzbuch
47. Aufl., München 1988
zit.: Bearbeiter in Palandt, BGB
- Peters, Hans Lehrbuch der Verwaltung
Berlin 1949
- von Pistorius, ... Unser Steuerrecht I
Stuttgart 1919

- Plückebaum, ... /
Malitzky, Heinz
Umsatzsteuergesetz (Mehr-
wertsteuer) mit Nebengesetzen
und Verordnungen
10. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/
München 1967/87
- Popitz, Johannes
Allgemeine Verbrauchsteuer
in: Wilhelm Gerloff u. Franz
Meisel (Hrsg.), Handbuch der
Finanzwissenschaft, Band 2
Tübingen 1927, S. 180
- Preißer, Michael
Steuerliches Haftungsvakuum
bei der BGR-Gesellschaft
NJW 1986, S. 3188
- Prugger, Karl
Anmerkung zum Urteil des BFH
vom 23. Oktober 1985 - VII R
187/82
UR 1986, S. 39
- Prugger, Karl
Gesellschafterhaftung nach Vor-
steuerberichtigung zu Lasten
einer Personengesellschaft
- Zu den Urteilen des Bundes-
finanzhofs vom 23. 10. 1985 -
VII R 187/82 und VII R 195/84 -
BB 1986, S. 101
- Rau, Günter
Die Umsatzsteuer bei Unter-
nehmensverbindungen, Verbänden
und Kooperationen
- Gleichzeitig ein Beitrag zum
Unternehmerbegriff -
UR 1987, S. 121
- Rau, Günter/
Dürrwächter, ... /
Flick, Hans/
Geist, Reinhold
Kommentar zum Umsatzsteuer-
gesetz
5. Aufl., Köln 1967/87
zit.: Bearbeiter in Rau/Dürr-
wächter/Flick/Geist, UStG
- Reiß, Wolfram
Einkunftsart und Einkunftser-
mittlung für die Gesellschafter
einer vermögensverwaltenden Ge-
samthandsgesellschaft
in: Walter Schlutius (Hrsg.),
Gesellschaften und Gesellschaf-
ter im Steuerrecht. Festschrift
zum 10jährigen Bestehen der
Fachhochschule für Finanzen
Nordrhein-Westfalen in Nord-
kirchen
Bonn 1986, S. 197

- Reiß, Wolfram Ertragsteuerliche Behandlung
von Gesamthandsbeteiligungen
und Beteiligungserträgen
StuW 1986, S. 232
- Reiß, Wolfram Die Stille Gesellschaft im
Umsatzsteuerrecht
BB 1986, S. 1407
- Rönitz, Dieter Ist die Mehrwertsteuer eine
Umsatzsteuer im Sinne des
Grundgesetzes?
B 1964, S. 81
- Rönitz, Dieter Verfahrensrechtliche Überle-
gungen zur Ausübung von Wahl-
rechten des materiellen Steuer-
rechts
StbJb. 1980/81, S. 359
- Rosenberg, Leo/
Gaul, Hans Friedhelm/
Schilken, Eberhard Zwangsvollstreckungsrecht
10. Aufl., München 1987
- Rupp, Hans Heinrich Grundfragen der heutigen
Verwaltungsrechtslehre
Tübingen 1965
- Schädel, Walter/
Langer, Reinhard/
Gotterbarm, Franz Mineralölsteuer und Mineral-
ölzoll
4. Aufl., Berlin 1970
- Schaumburg, Harald Übertragende Umwandlung -
ein steuerbarer Umsatz?
StuW 1973, S. 15
- Schellenberger, Heinz Der Bundesfinanzhof - Beschluß
vom 25. Juni 1984, GrS 4/82 -
Folgen und Folgerungen
DStR 1985, S. 163
- Schellenberger, Heinz Die Immobilien-KG und ihre
Gesellschafter
StbJb. 1983/84, S. 121
- Schiffbauer, Siegfried Das wirtschaftliche Eigentum
im Steuerrecht
(Eine Studie zu § 11 Ziff. 4
StAnpG)
StuW 1956, S. 457
- Schmidt, Karsten Gesellschaft bürgerlichen Rechts
in: Bundesminister der Justiz
(Hrsg.), Gutachten und Vorschlä-
ge zur Überarbeitung des Schuld-
rechts
Köln 1983, S. 413
zit.: K. Schmidt, Gutachten

- Schmidt, Karsten Gesellschaftsrecht
Köln/Berlin/Bonn/München 1986
- Schmidt, Ludwig (Hrsg.) Einkommensteuergesetz
6. Aufl., München 1987
zit.: Bearbeiter in Schmidt,
EStG
- Schneider, Franz Das Abgabengewaltverhältnis
Grundzüge eines materiellen
Teils
Tübingen 1918
- Schneider, Hans-Joachim Zur Haftung der Gesellschafter
einer Gesellschaft des bürger-
lichen Rechts für Umsatzsteuer-
schulden
in: Walter Schlutius (Hrsg.),
Gesellschaften und Gesellschaf-
ter im Steuerrecht. Festschrift
zum 10jährigen Bestehen der
Fachhochschule für Finanzen
Nordrhein-Westfalen in Nord-
kirchen
Bonn 1986, S. 213
- Schornstein, Hans J. Organpersönlichkeit und Organ-
kompetenz
Bonn/Köln 1933
- Schranil, Rudolf Besteuerungsrecht und Steueran-
spruch
Leipzig/Wien 1925
- Schranil, Rudolf Schuld und Haftung bei den
direkten Steuern
AöR 39 (1920), S. 164
- Schröder, Jan Zum Übergang inhaltlich
variabler Verpflichtungen auf
den Erben
JZ 1978, S. 379
- Schünemann, Wolfgang B. Grundprobleme der Gesamthands-
gesellschaft unter besonderer
Berücksichtigung des Voll-
streckungsrechts
Bielefeld 1975
- Schuhmann, Helmut Der Begriff des Unternehmers
im UStG 1980
DStZ 1980, S. 88

- Schulze-Osterloh, Joachim Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung
München 1972
- Schulze-Osterloh, Joachim Die Qualifikation der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft
- Zum Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 -
DStZ 1985, S. 315
- Schulze-Osterloh, Joachim Die Wahl der Abschlußprüfer einer Kommanditgesellschaft
- Bemerkungen zum BGH-Urteil II ZR 88/79 vom 24. März 1980 -
BB 1980, S. 1402
- Schulze zur Wiesche, Dieter Die Personengesellschaft nach dem Beschluß des Großen Senates vom 25. Juni 1984
WPg 1985, S. 65
- Schwarz, Bernhard Abgabenordnung (AO)
Freiburg i.Br. 1976/88
zit.: Bearbeiter in Schwarz, AO
- Schwichtenberg, Knut W. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 24. März 1983 - IV R 123/80
FR 1983, S. 434
- Schwichtenberg, Knut W. Das Schachtelprivileg bei gesamthänderischer Betätigung
- Seine Problematik im Zivilrecht und im Steuerrecht -
BB 1974, Beilage 4
- Sellert, Wolfgang Zur Anwendung der §§ 831, 31 BGB auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts
AcP 175 (1975), S. 77
- Sigloch, Heinrich Die Gesamthand in der Grunderwerbsteuer
BB 1971, S. 211
- Söffing, Günter Anmerkung zum Urteil des BFH vom 24. März 1983 - IV R 123/80
FR 1983, S. 434
- Söhn, Hartmut Die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer und/oder Verbrauchsteuer
StuW 1975, S. 1
- Söhn, Hartmut Zur Umsatzsteuer
StuW 1975, S. 164

- Sölch, ... /
Ringleb, Karl/
List, Heinrich
Umsatzsteuergesetz mit Durch-
führungsbestimmungen und Er-
gänzungsvorschriften
3. Aufl., München 1986
- Soergel, ...
Bürgerliches Gesetzbuch mit Ein-
führungsgesetz und Nebengesetzen,
Band 4
von Wolfgang Siebert (Hrsg.),
11. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/
Mainz 1985
zit.: Bearbeiter in Soergel,
BGB
- Speer, Artur
Unternehmereigenschaft und
Vorsteuerabzug bei Vereinen und
Hilfsgesellschaften
UStR 1973, S. 181
- Stadie, Holger
Der Begriff des "Beteiligten"
im Sinne der Abgabenordnung 1977
BB 1977, S. 1648
- Stadie, Holger
Der Mitunternehmer im Umsatz-
steuerrecht
UR 1986, S. 137
- Stadie, Holger
Die persönliche Zurechnung von
Einkünften
Berlin 1983
- Stelkens, Paul/
Bonk, Heinz Joachim/
Leonhardt, Klaus
Verwaltungsverfahrensgesetz
2. Aufl., München 1983
- Strödter, Jürgen
Aktueller Fall
UStR 1973, S. 219
- Strutz, Georg
Kommentar zum Einkommensteuer-
gesetz vom 10. August 1925
nebst den Ausführungsbestimmun-
gen, Band 1 u. 2
Berlin 1927 u. 1929
- Tehler, Hermann-Josef
Der Unternehmerbegriff im
Umsatzsteuerrecht
- Der Versuch einer system-
gerechten Definition -
DVR 1983, S. 163
- Thibaut, Anton Friedrich
Justus
System des Pandektenrechts
Jena 1803
- Tiedke, Klaus
Die Haftung der Gesellschafter
für die Umsatzsteuerschuld der
Gesellschaft des bürgerlichen
Rechts
DStR 1986, S. 415

- Tiedke, Klaus Haftung der Gesellschafter für
die Umsatz- und Grunderwerb-
steuerschuld einer Gesellschaft
des bürgerlichen Rechts
BB 1987, S. 1745
- Tipke, Klaus Steuerrecht
11. Aufl., Köln 1987
- Tipke, Klaus Übertragung von Einkunfts-
quellen
- Zum Thema der Münchener Tagung
der Deutschen Steuerjuristischen
Gesellschaft -
StuW 1977, S. 293
- Tipke, Klaus Die Umsatzsteuer im Steuersystem
UStR 1972, S. 2
- Tipke, Klaus/
Kruse, Heinrich Wilhelm Abgabenordnung - Finanzge-
richtsordnung
12. Aufl., Köln 1965/88
zit.: Bearbeiter in Tipke/
Kruse, AO und FGO
- Troll, Max Grundsteuergesetz
5. Aufl., München 1986
- Uelner, Adalbert Folgerungen aus der Aufgabe
der Gepräge-Rechtsprechung durch
den Bundesfinanzhof
StbJb. 1985/86, S. 237
- Ulmer, Peter Rückbesinnung als Fortschritt?
- Bemerkungen zu Karsten
Schmidts Vorschlag einer Reform
der Gesellschaft bürgerlichen
Rechts -
ZGR 1984, S. 313
- von Wallis, H. Die Rechtsfähigkeit bei der
Umsatzsteuer
FR 1950, S. 267
- Walz, W. Rainer Anmerkung zum Beschluß des
Großen Senats des BFH vom 25.
Juni 1984 - GrS 4/82
JZ 1985, S. 192
- Walz, W. Rainer Anmerkung zum Urteil des BFH vom
24. März 1983-IV R 123/80
StRK-Anm. EStG (bis 1974)
§ 15 Ziff. 2 R. 221
- Weiss, Eberhard Anmerkung zum Urteil des BFH
vom 18. Dezember 1980-V R 142/73
UStR 1981, S. 123

- | | |
|--|---|
| Wenz, ... | Die steuerliche Rechtsfähigkeit
DStZ 1942, S. 1 |
| Westermann, Harry | Handbuch der Personengesellschaft, Band 1
3. Aufl., Köln 1967 ff. |
| Westermann, Harry | Personengesellschaftsrecht
BGB-Gesellschaft - oHG - KG
4. Aufl., Köln 1979 |
| Wiedemann, Herbert | Gesellschaftsrecht
Band 1, Grundlagen
München 1980 |
| Wieland, Karl | Handelsrecht
Band 1
Das kaufmännische Unternehmen
und die Handelsgesellschaften
München/Leipzig 1921 |
| Wilke, Hans-Joachim | Der Stand der Diskussion zur
umsatzsteuerlichen Behandlung
von Sachzuwendungen und sonstigen
Leistungen an Arbeitnehmer
DStZ 1973, S. 326 |
| Woerner, Lothar | Anmerkung zum Urteil des BFH
vom 7. Februar 1985 - IV R
31/83
BB 1985, S. 1053 |
| Wohlschlegel, Hanspeter | Eigenverbrauchsbesteuerung als
Besteuerung der Einkommens-
und Vermögensverwendung
StuW 1974, S. 139 |
| Wolff, Hans J. | Juristische Person und Staatsperson
(Kritik, Theorie und
Konstruktion)
Berlin 1933 |
| Wolff, Hans J./
Bachof, Otto | Verwaltungsrecht I
9. Aufl., München 1974 |
| Wollny, Paul | Auswirkungen des Beschlusses
des Großen Senats vom 25. Juni
1984 auf den Immobilienbereich
DStZ 1985, S. 107 |
| Zapf, ... /
Siegert, .../
Arndt, W./
Klingemann, H. | Das Biersteuergesetz vom
14. März 1952
4. Aufl., Berlin 1959 |
| Zöllner, ... | Kommentar zur Zivilprozeßordnung
15. Aufl., Köln 1987
zit.: Bearbeiter in Zöllner, ZPO |

Lebenslauf

Geburtsdatum	10. Mai 1958
Geburtsort	Mülheim /Ruhr
Schulzeit	
Ev. Volksschule am Klostermarkt, Mül- heim/Ruhr	April 1965 bis Juni 1968
Städt. Realschule in Mülheim/Ruhr- Broich	Juni 1968 bis Juli 1970
Städt. Neusprach- liches Gymnasium in Mülheim/Ruhr- Broich	Juli 1970 bis Juni 1978
Berufsausbildung	
Ausbildung zum Kauf- mann im Groß- und Außenhandel bei der Fa. Gebr. Spicker Kraftfahrzeuge KG, Vertreter der Daimler-Benz AG in Mülheim /Ruhr	August 1978 bis Januar 1981
Studium an der Ruhr- Universität Bochum	
Rechtswissenschaft	August 1980 bis März 1987
Wirtschafts- wissenschaft	seit Februar 1982
Berufstätigkeit	
Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Steuerrecht, Prof. Dr. H. W. Kruse, Bochu-	April 1987 bis April 1988

